

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PÂMELA GRASSI DORNELES

**GESTÃO EMPRESARIAL: A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA
TOMADA DE DECISÕES, UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

CRICIÚMA/SC

2012

PÂMELA GRASSI DORNELES

**GESTÃO EMPRESARIAL: A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA
TOMADA DE DECISÕES, UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
para obtenção do grau de Bacharel no curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Edson Cichella

CRICIÚMA/SC

2012

PÂMELA GRASSI DORNELES

**GESTÃO EMPRESARIAL: A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA
TOMADA DE DECISÕES, UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DO RAMO DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com linha de pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Criciúma, 06 de dezembro de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Edson Cichella, Prof. Esp., Orientador

Manoel Vilsonei Menegali, Prof. Esp., Examinador 01

Milla Lúcia Ferreira Guimarães, Prof. Esp., Examinador 02

*Dedico este trabalho, aos meus pais, pelo
carinho, educação, amor, e
principalmente pela vida!*

*E também ao meu noivo Denis, pelo
apoio, dedicação, amor e carinho no
momento em que mais precisei.*

AMO VOCÊS!

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiro a Deus, por estar sempre ao meu lado, por me tornar uma pessoa perseverante, dar-me força e determinação para realização deste trabalho. Obrigada por não me deixar desistir e me fazer acreditar que sou capaz!

Aos meus pais, Maria e Amaro, e também ao meu padrasto Antonio, pelo carinho, ensinamentos e pelo amor incondicional que vocês me proporcionam. Obrigada pelas palavras de carinho, principalmente nos momentos em que mais precisei, pois vocês são a base de tudo!

Ao meu noivo Denis, pelo seu carinho, amor, e compreensão nos momentos em que não estive ao seu lado, por me fazer rir nos momentos que estava triste, obrigada por fazer os meus dias mais felizes!

Ao professor e orientador, Edson Cichella, pela sua paciência, apoio e incentivo na realização deste trabalho, sua orientação foi imprescindível.

Aos meus familiares, nos momentos que não pude me fazer presente, em especial minha irmãzinha Luana, pelos abraços e sorrisos que me preenche e me faz muito feliz.

Aos meus amigos e a todos os colegas de faculdade, pelos anos de convivência, apoio, companheirismo, pelas conversas e sorrisos compartilhados nesta caminhada acadêmica. Em especial destaco com muito carinho: Chayane, Luciana, Everaldo, Josiane e Rafael.

Aos meus colegas de trabalho, pela compreensão durante a realização deste estudo, por me proporcionarem um crescimento profissional e a troca de experiências.

A UNESC e a todo corpo docente do curso de Ciências Contábeis, pelo conhecimento e aprendizado, por todo apoio e dedicação que nos proporcionaram ao longo desta jornada.

Enfim, a todos que direta ou indiretamente contribuíram na realização deste estudo, o meu mais sincero, muito obrigada!

"O conhecimento e a informação são os recursos estratégicos para o desenvolvimento de qualquer país. Os portadores desses recursos são as pessoas."

(Peter Drucker)

RESUMO

DORNELES, Pâmela Grassi. **Gestão Empresarial:** a importância da controladoria na tomada de decisões, um estudo de caso em uma empresa do ramo de construção civil. 2012. 101 p. Orientador: Edson Cichella. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Com o aumento da competitividade, o cenário econômico exige mais das empresas, novas técnicas administrativas, que podem auxiliar de forma mais eficaz a gestão empresarial. Para tanto, utiliza-se a controladoria, que está ligada diretamente a esta necessidade que as empresas possuem na atualidade, de obter informações precisas e tempestivas. Tem como objetivo otimizar os ganhos corporativos e, juntamente com as ferramentas gerenciais, levam a empresa a atingir suas metas e seus objetivos estratégicos. É importante destacar que uma empresa, para alcançar suas metas, precisa de pessoal capacitado e comprometidos com o desempenho da organização. Na base teórica para o estudo, apresenta-se a visão de diversos autores sobre o tema referido no presente trabalho. Quanto aos procedimentos, foi desenvolvido um estudo de caso, que busca averiguar na realidade da empresa analisada os objetivos traçados com este estudo, pesquisando dados em relatórios de informações gerenciais disponibilizados pela organização estudada. Foi efetuada também uma entrevista com o Diretor, exibindo as suas concepções sobre o tema desta pesquisa. Com os resultados apurados, percebe-se como é importante e essencial as funções que a controladoria e as ferramentas de gestão exercem na atividade organizacional. Ressaltando que essa importância não se restringe somente à empresa onde foram coletados os dados, mas, como pesquisado na bibliografia, em toda e qualquer organização comprometida com a qualidade de seu trabalho.

Palavras-chave: controladoria, ferramentas gerenciais, gestão empresarial, relatório de informações gerenciais.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Processo de gestão – visão resumida.....	18
Quadro 2 - Exemplo prático de planejamento estratégico.....	44
Quadro 3 - Planejamento e controle orçamentário.....	57
Quadro 4 - Os seis objetivos principais do orçamento.	58
Quadro 5 - Exemplo de cenários.....	62
Quadro 6 - Premissas orçamentárias gerais	63
Quadro 7 - Estrutura do plano orçamentário	64
Quadro 8 - Modelo genérico de processo orçamentário	65
Quadro 9 - Três estágios do sistema de informações	67
Quadro 10 - Demonstrações contábeis.....	71
Quadro 11 - Modelo de plano de ação	77
Quadro 12 - Premissas orçamentárias.....	79
Quadro 13 - Sumário geral.....	83
Quadro 14 - Exemplo de ata	84
Quadro 15 - Exemplo de comentários gerenciais.....	85
Quadro 16 - Demonstração do resultado do período (DRE)	87
Quadro 17 - Demonstração do valor adicionado (DVA)	88
Quadro 18 - EBITDA	88
Quadro 19 - Demonstração do fluxo de caixa (DFC)	89
Quadro 20 - Balanço patrimonial.....	90
Quadro 21 - Análise de liquidez	91
Quadro 22 - Demonstrativo de despesas operacionais.....	92
Quadro 23 - Comentários do diretor da empresa analisada.....	94

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Metodologia no processo decisório.....	19
Figura 2 - Mapa conceitual da controladoria	26
Figura 3 - Estrutura da controladoria.....	31
Figura 4 - Processo de gestão	34
Figura 5 - Níveis de decisão e tipos de planejamento.....	37
Figura 6 - Planejamento estratégico.....	39
Figura 7 - As seis etapas do planejamento estratégico.....	40
Figura 8 - Análise SWOT.....	43
Figura 9 - Perspectivas do <i>balanced scorecard</i>	51
Figura 10 - O <i>balanced scorecard</i> é uma etapa de um processo contínuo, que descreve o que é e como se cria valor.....	53
Figura 11 - Quatro processos do <i>balanced scorecard</i>	55
Figura 12 - Exemplo prática de <i>balanced scorecard</i>	56
Figura 13 - Sistema de informações gerenciais	69
Figura 14 - Organograma da empresa analisada.....	74
Figura 15 - Etapas para elaboração da projeção orçamentária.....	81

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 METODOLOGIA.....	13
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 GESTÃO EMPRESARIAL	15
2.1.1 Modelo de gestão	16
2.1.2 Processo de gestão.....	17
2.1.3 Processo decisório	18
2.1.4 Gestão de pessoas.....	20
2.1.5 Visão sistemática da empresa.....	21
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL	23
2.3 CONTROLADORIA ESTRATÉGICA.....	24
2.3.1 Missão e funções da controladoria.....	28
2.3.2 Objetivos e estrutura da controladoria.....	30
2.3.3 <i>Controller</i>	32
2.3.4 Controladoria no processo de gestão	33
2.4 FERRAMENTAS GERENCIAIS DE APOIO A GESTÃO	35
2.4.1 Planejamento estratégico	36
2.4.1.1 Elementos para elaboração do planejamento estratégico.....	39
2.4.1.2 Análises ambientais.....	42
2.4.1.3 Exemplo prático de planejamento estratégico.....	44
2.4.1.4 Estratégia empresarial.....	47
2.4.2 <i>Balanced Scorecard - BSC</i>	49
2.4.2.1 Perspectivas e indicadores de desempenho	50
2.4.2.2 Mapas estratégicos	52
2.4.2.3 Elaboração e aplicação prática do BSC	52
2.4.3 Orçamento empresarial	57
2.4.3.1 Tipos de orçamento.....	59
2.4.3.2 Implantação e monitoramento orçamentário	60

2.4.3.3 Estrutura e etapas para elaboração do orçamento.....	61
2.4.4 Sistemas de informações	65
2.4.5 Modelagem de informações gerenciais.....	69
3 ESTUDO DE CASO	73
3.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	73
3.1.1 Planejamento estratégico	75
3.1.2 <i>Balanced Scorecard</i>	78
3.1.3. Sistema orçamentário	78
3.1.4 Relatório de informações gerenciais.....	82
3.1.5 Gestão de pessoas.....	93
3.1.6 Comentários do diretor: importância da controladoria e das ferramentas gerenciais no processo decisório	93
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	96
REFERÊNCIAS.....	98

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual os gestores de uma organização necessitam de informações confiáveis e indispensáveis para o reconhecimento de como se encontra a empresa. A controladoria é um grande auxílio aos administradores, e com as ferramentas de apoio disponibiliza informações que darão suporte ao processo de gestão e que influenciarão de forma significativa nas tomadas de decisões.

Neste capítulo será apresentado o tema do presente trabalho, bem como a problemática que será desenvolvida voltada a uma pesquisa em uma empresa do ramo de construção civil localizada em Içara/SC. Na sequência será apresentado os objetivos da pesquisa, a justificativa de o porquê e para que o desenvolvimento do estudo em questão e, por último, a metodologia usada para o alcance das metas estabelecidas.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Os avanços tecnológicos e a constante globalização vêm crescendo de forma rápida. Grandes foram os acontecimentos que cercaram nosso mundo de novidades cada vez mais competitivas e surpreendentes, de forma que as empresas, para manter sua participação no mercado, necessitam estar apoiadas a instrumentos que possibilitam ações rápidas e eficientes.

Com estes avanços, o cenário empresarial se modifica tornando-se cada vez mais seletivo, sendo influenciado por fortes fatores como a concorrência e a pressão de mercado. É indispensável para as empresas saberem o que está acontecendo no ambiente empresarial e, a partir daí, adequarem-se conforme às exigências internas e externas.

Diante disso, os gestores de uma organização têm a necessidade de acompanhar e obter informações sólidas que mostram a situação que a empresa se encontra em um determinado período e poder ter uma análise confiável apresentada pelos números.

Para suprir essas necessidades aparece a controladoria que otimiza os resultados, modelando e consolidando todo um sistema de informações, atendendo as necessidades dos gestores e facilitando sua compreensão. A controladoria

caracteriza-se por utilizar ferramentas de apoio como o orçamento e os sistemas contábeis para controle e planejamento das ações, com direcionamento ao processo de gestão.

Apesar de muitas empresas já possuírem esse departamento de apoio, outras ainda desconhecem a sua real importância, e sofrem para obter informações que auxiliem no processo decisório da organização. As empresas de construção civil, assim como as demais empresas, necessitam ter como apoio uma controladoria estratégica que possa aprimorar cada vez mais seus controles e a ajudar no processo decisório.

Diante do exposto, o presente trabalho responderá ao seguinte questionamento: Quais contribuições a controladoria poderá fornecer a gestão de uma empresa para auxiliar na tomada de decisões?

1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA

O objetivo geral do presente trabalho consiste em evidenciar a importância do papel da controladoria no processo de gestão das empresas, com base em ferramentas gerenciais.

Para alcançar o resultado acima destaca-se como objetivos específicos:

- Demonstrar as principais ferramentas gerenciais que apresentam diretrizes aos gestores e contribuem no processo decisório;
- Caracterizar as empresas do ramo de construção civil;
- Averiguar na empresa, objeto de estudo, as ferramentas de gestão que são utilizadas.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o constante aumento da competitividade, as empresas precisam estar completamente interadas da situação em que se encontram perante o cenário atual. No mundo dos negócios faz-se necessário um gerenciamento cada vez mais responsável e eficaz, sendo que para isso os gestores precisam conhecer profundamente a instituição e todas as informações inerentes sobre ela.

O mercado exige cada vez mais que as empresas tenham ações rápidas e precisas que possam otimizar os seus recursos. Para tanto as empresas

necessitam do apoio da controladoria que fornece informações com o intuito de apresentar os resultados que foram obtidos em um determinado período. De acordo com Peleias (2002, p. 16) “pode-se ressaltar a importância da controladoria como unidade organizacional orientada para o efetivo suporte ao processo de gestão.” Seu papel, portanto, é assessorar os gestores juntamente com as informações de planejamento e controle que exigem um adequado sistema de informações.

Toda administração de uma empresa necessita de balizadores que dêem apoio ao negócio e indiquem um rumo a seguir, por isso tornou-se indispensável o uso das ferramentas de controle, pois elas oferecem maior confiabilidade e segurança em um processo decisório, que busca a lucratividade e o atingimento de metas.

Este trabalho contribuirá de forma teórica, pois apresentará aspectos inerentes a gestão empresarial, e servirá para elucidar conceitos na visão sistemática de alguns autores que, juntamente com estudo de caso, servirá para demonstrar a importância da controladoria dentro de uma organização.

1.4 METODOLOGIA

Para realizar um trabalho de natureza científica, é preciso definir as metodologias adotadas pelo mesmo, por isso faz-se necessário apresentar os procedimentos que delimitarão as técnicas utilizadas na pesquisa.

Quanto aos objetivos, este trabalho classifica-se como pesquisa descritiva, que segundo Santos (2004, p. 26) este tipo de pesquisa “é um levantamento das características conhecidas que compõem o fato/fenômeno/processo; normalmente feita na forma de levantamentos ou observações sistemáticas do fato/fenômeno/processo.” Este tipo de tipologia é de grande auxílio na pesquisa, pois no decorrer do trabalho serão analisadas e interpretadas as características que tornam a controladoria importante aos gestores.

Em face da importância do tema monográfico, decidiu-se fazer um estudo de caso. Santos (2004, p. 26) nos ensina que, “estudar um caso é selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos.” Será aplicado este tipo de estudo, objetivando buscar-se informações na empresa de construção civil e, eventualmente, sugerir-se aprimoramentos.

Também será feito uma pesquisa bibliográfica que, segundo Lakatos e Marconi (1995), é pesquisar e ter acesso a toda bibliografia já publicada, seja ela em jornais, livros revistas, etc., sendo que a finalidade é trazer o assunto pesquisado diretamente ao pesquisador. Fachin (1993, p. 125) descreve que, “a pesquisa bibliográfica constitui-se numa atividade intelectual que permite ao pesquisador o levantamento das obras de seu interesse.” Este tipo de tipologia, trará ao presente trabalho, o referencial teórico necessário, com base em autores que escreveram sobre o tema escolhido.

Será adotado, ainda, conforme os procedimentos, a pesquisa participante que segundo Lakatos e Marconi (1995), “consiste na participação real do pesquisador com a comunidade ou grupo.” No presente trabalho o pesquisador exerce atividade laboral na empresa objeto de estudo, e no mesmo departamento que será realizado a pesquisa.

Em relação a abordagem do problema, será apresentado de forma qualitativa, e conforme Richardson (1999, p. 90)

a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Desse modo, pode-se dizer que este tipo de pesquisa trará os assuntos de forma mais compreensíveis.

Sendo assim, o trabalho realizado abrange quanto aos objetivos, a pesquisa descritiva. Quanto aos procedimentos foi elaborado estudo de caso, pesquisa bibliográfica e participante. E sobre o problema, o estudo foi de forma qualitativa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo tem por objetivo apresentar a base teórica do presente trabalho, trazendo referenciais bibliográficos de diversos autores que demonstram a importância da controladoria no processo decisório de uma organização.

2.1 GESTÃO EMPRESARIAL

O conceito de gestão requer o conhecimento do significado da palavra, a qual deriva do latim *gestione*, que quer dizer ato de gerir, administrar. Sendo assim, gestão é sinônimo de administração. Conforme Mosimann e Fisch (1999), a administração se refere às atividades humanas, tendo como finalidade o desempenho de funções em grupo que compreendem planejamento, organização, direção e controle em relação a certos fatores básicos, tendo esforços motivacionais a fim de atingir o grau de eficiência ótimo e desejado.

Pereira (2001, p. 57) complementa afirmando que,

a gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operações-produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam nas atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

Conforme explanado, gerir não é uma atividade fácil, pois é preciso a empresa estar interada de todos seus aspectos.

Sendo assim, de acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 28), “o gestor é quem toma as decisões para que as coisas aconteçam de tal forma que a empresa atinja seus objetivos.” Em outras palavras, o gestor conduzirá a empresa a atingir as metas pretendidas através dos controles de informações que serão utilizados no processo de tomada de decisões.

A gestão de uma empresa pode ser vista e apresentada sobre três aspectos: o operacional, o econômico e o financeiro, conforme o que apresenta Padoveze (2009, p. 26),

em cada atividade desenvolvida pela empresa, observam-se três aspectos interdependentes. O primeiro diz respeito à qualidade, quantidade e cumprimento de prazo, que denominamos de operacional [...] aos recursos

consumidos e aos produtos e serviços gerados, podem ser associados valores econômicos [...] o que caracteriza o aspecto econômico da atividade. Finalmente, as operações envolvem prazos de pagamentos e recebimentos, o que caracteriza o aspecto financeiro da atividade.

Conforme o autor, as empresas necessitam ter os aspectos apresentados acima de forma interdependente.

A seguir destacar-se-á o modelo e o processo de gestão, fundamentais no processo decisório das empresas.

2.1.1 Modelo de gestão

Ao observar-se as operações e as características de administração de várias empresas, nota-se uma grande diferença entre elas, devido às suas preocupações com o planejamento e controle organizacional. Essas preocupações advêm de crenças, valores e expectativas que os administradores e gestores têm com a empresa, fazendo a determinação de regras e convicções para melhor adequar sua estrutura, formulando seu modelo de gestão.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p. 30), “um modelo de gestão pode ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de ideias, crenças e valores dos principais executivos.”

Neste mesmo contexto, Oliveira, Perez Jr e Silva (2002, p. 136) evidenciam que, “o modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle.” Com isso percebe-se a importância de se ter um modelo de gestão definido em uma empresa, já que representam diretrizes aos administradores.

Complementando, Perez Jr, Pestana e Franco (1997, p. 16) ressaltam que “o modelo de gestão adotado representa a forma pela qual a empresa irá desenvolver seu negócio. Esse modelo é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados.” Os autores ainda enfatizam, que o modelo de gestão empresarial possui princípios básicos que orientam os gestores nos processos de planejamento e controle.

Com a definição imposta de modelo de gestão, faz-se necessário a apresentação de sua estrutura, citada por Padoveze (2009, p. 26) da seguinte maneira:

- O processo de gestão do sistema empresa: planejamento, execução e controle.
- A avaliação de desempenho das áreas e dos gestores: responsabilidade pelos resultados das áreas de responsabilidade.
- O processo decisório: centralização ou descentralização.
- O comportamento dos gestores: motivação – empreendedores.

Com isso, os gestores têm uma visão melhor sobre a forma com que poderão gerir uma empresa, sempre em concordância com as suas crenças e valores.

Nem sempre as empresas se adequam a um modelo de gestão, por isso poderá ocorrer conflitos, fazendo com que os gestores tomem decisões que muitas vezes não levam a empresa a um bom resultado. Sendo assim, Figueiredo e Caggiano (1997) defendem que o princípio básico para uma gestão correta é definir um modelo de gestão, onde os administradores poderão fazer a integração posteriormente com os modelos de decisões e informações.

Percebe-se, depois da explanação do assunto, que o modelo de gestão é imprescindível à organização de uma empresa. O mesmo deve ser traduzido dentro de uma organização por meio de um processo denominado processo de gestão.

2.1.2 Processo de gestão

As empresas visam atingir suas metas e objetivos, e desta forma, suas atividades devem estar focadas a fim de atingirem os resultados que esperam, por isso é necessário que sejam planejadas e controladas.

Conforme explana Figueiredo e Caggiano (1997, p. 32), “o processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão.” Os autores ainda mencionam que ele deve realizar-se por meio do planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.

Padoveze (2003, p. 27) menciona que a finalidade deste processo é “permitir a empresa alcançar os seus resultados dentro de um conjunto coordenado

de diretrizes, para atingir as metas e objetivos explicitados na declaração da visão empresarial.” Para melhor entendimento apresenta-se quadro explicativo:

Quadro 1 - Processo de gestão – visão resumida

Fases do Processo	Finalidade	Produto
Planejamento Estratégico	Garantir a visão e continuidade da empresa	Diretrizes e Políticas Estratégicas
Planejamento Operacional	Otimizar o resultado a médio prazo	Plano Operacional
Programação	Otimizar o resultado a curto prazo	Programa Operacional
Execução	Otimizar o resultado de cada transação	Transação
Controle	Corrigir e ajustar para garantir a otimização	Ações Corretivas

Fonte: Padoveze (2003, p. 29).

Em outras palavras, o processo de gestão, é um processo que levará a organização ao alcance de sua missão e a atingir os resultados que são esperados. Padoveze (2003) nos ensina que este processo não se limita ao planejamento, apenas se inicia com ele e depois se adequa às etapas de execução das atividades e, conseqüentemente, o controle das mesmas.

Depois de apresentado os conceitos de processo de gestão faz-se necessário a apresentação do conceito e das características do processo decisório.

2.1.3 Processo decisório

O processo decisório é de grande importância dentro de uma organização, pois de acordo com Figueiredo e Caggiano (1997), o processo de tomada de decisão deve ser descrito como uma seqüência lógica de etapas que possa demonstrar racionalidade para que os gestores busquem soluções adequadas e verdadeiras para resolver os problemas organizacionais.

Para melhor definição do termo decisão, Chiavenato (1987 apud PELEIAS, 2002, p. 63) elucida que “decisão é optar ou selecionar uma, dentre várias alternativas de cursos de ação, aquela que pareça mais adequada.” Sendo assim, o responsável pela tomada de decisão tem em sua mão o exercício da escolha, e precisa visualizar situações futuras para escolher as melhores alternativas, usando o seu poder de decisão para o alcance das metas estabelecidas e, desta feita, trazer benefícios à empresa.

A metodologia imposta para esse processo abrange três etapas, conforme demonstrado na Figura 1:

Figura 1 - Metodologia no processo decisório



Fonte: Padoveze (2003, p. 31).

No exame do problema, percebe-se a situação e identifica-se o objeto inicial. A fase de desenvolvimento refere-se a avaliação e cursos de ação a serem adotados pela empresa. Devem ser avaliadas as ações alternativas a fim de escolher aquela que melhor servir e, desta feita, a decisão tomada deve vir acompanhada da ação a ser implementada.

O modelo de decisão para Padoveze (2003, p. 31), “deve ser significativo para o tomador de decisão e atender ao seu processo lógico e específico para cada natureza do evento ou problema a ser resolvido.” Segundo o autor, este modelo incorpora outros dois modelos necessários para o processo de tomada de decisão.

Primeiramente, apresenta-se o modelo de informação que é abordado por Figueiredo e Caggiano (1997, p. 34),

o objetivo principal é a adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com que os gestores, entre as varias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado: reduzindo custos, aumentando receitas, aumentando lucro, aumentando eficiência, aumentando eficácia.

Em outras palavras, este modelo apresenta aos gestores informações resultantes do processo decisório, de forma que, das várias opções disponíveis de caminhos para o aperfeiçoamento da organização, os interessados escolham o curso de ação mais eficaz e aquele que melhor otimiza o resultado da empresa.

Já o modelo de mensuração, segundo Padoveze (2003), deve estar de acordo com o que diz o modelo de decisão sendo, portanto, o principal elemento auxiliador na decisão e escolha do curso a seguir pela empresa. Para Masayuki

(1987 apud FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p. 35) “a mensuração é a atribuição de números aos objetos e eventos em conformidade com alguma regra; a relevância e significância da mensuração dependem da perfeita correspondência entre os sistemas relacionais.”

Faz-se importante ressaltar alguns conceitos sobre a gestão de pessoas que é, também, de grande importância nas empresas.

2.1.4 Gestão de pessoas

A gestão de pessoas é tão importante quanto à gestão dos negócios, pois as pessoas são o maior ativo das empresas.

Neste sentido, Chiavenato (2004, p. 05) enfatiza:

Com toda certeza, as organizações jamais existiriam sem as pessoas que lhes dão vida, dinâmica, energia, inteligência, criatividade e racionalidade. Na verdade, cada uma das partes depende da outra. Uma relação de mútua dependência na qual há benefícios recíprocos. Uma relação de duradoura simbiose entre pessoas e organizações.

Para maior esclarecimento sobre o conceito, Chiavenato (2004) elucida que a gestão de pessoas é algo situacional, dependendo de vários aspectos existentes, como a estrutura da empresa, a cultura existente nela, o negócio desempenhado pela mesma, os processos internos e vários outros fatores.

Drucker (1999) ressalta que não é possível gerenciar as pessoas, é possível liderá-las, por isso é necessário atingir os pontos mais produtivos que há em cada um, para assim tornar mais eficaz as forças e conhecimentos que especificamente possui em cada pessoa. Para tanto, as organizações dependem das pessoas, de sua produção, e somente por meio delas, poderão alcançar suas metas e atingir seus objetivos.

Neste mesmo contexto, Witkowski, Duarte e Gallina (2007, p. 59) ressaltam que “para as empresas inovadoras, o capital humano é reconhecido como uma competência fundamental para o desempenho organizacional e se baseia nas habilidades e experiências individuais em relação ao trabalho realizado.” Os autores entendem que, para uma empresa, independente do ramo empresarial em que ela esteja situada, as pessoas são fundamentais, sendo o capital humano um componente importante para o desempenho da organização.

Sendo assim, Dutra (2001) afirma que um trabalho contínuo entre pessoas e organização irá propiciar uma troca de competências, pois a empresa passa conhecimentos às pessoas, e as pessoas, ao desenvolver seu trabalho, também transferem à organização conhecimentos e habilidades que darão suporte a empresa para enfrentar novos desafios.

Os mesmos autores Witkowski, Duarte e Gallina (2007, p. 59) ainda esclarecem que,

as pessoas fazem a diferença em um ambiente competitivo de negócios. Como o capital humano constitui o elemento crítico em cada componente da organização, a eficaz administração da empresa se fundamenta na responsabilidade de cada gerente, em cada área funcional de cada organização. Para qualquer que seja a área empresarial escolhida, o futuro administrador necessita ter uma visão sobre como lidar com os assuntos relacionados a pessoas para alcançar o seu sucesso profissional e levar a sua organização rumo à excelência e à competitividade.

Mendes (2011) trata da gestão por competências, baseando a mesma com os conceitos de conhecimentos, habilidades e de atitudes. O autor diz que conhecimento está relacionado com a base teórica, a mesma vista na vida acadêmica, as habilidades ligadas ao prático, aquela que pode ser vivenciada e que aprende-se no dia a dia. As atitudes estão relacionadas na maneira que cada ser humano tem de se ligar ao seu emocional.

Percebe-se que é de grande relevância e fundamental que a empresa preocupe-se com as pessoas integrantes de sua equipe, pois hoje em dia o mercado é bastante carente de profissionais capacitados e que estejam realmente comprometidos com a empresa. Sendo assim, é imprescindível uma gestão de pessoas para melhorar o desempenho dos colaboradores da empresa.

2.1.5 Visão sistêmica da empresa

As empresas podem ser vistas como um sistema aberto, onde seus subsistemas interagem entre si. Primeiramente, faz-se necessário a conceituação de sistema. Desta forma Oliveira, Perez Jr e Silva (2002, p. 147) elucidam que “sistema é um conjunto de partes integrantes e interdependentes que, em conjunto formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função.” Em

outras palavras, pode-se dizer que um sistema apresenta partes separadas que unidas tem um objetivo em comum.

Para melhor esclarecimento, Peleias (2002) ressalta que a empresa como um todo precisa ser vista mais do que apenas as atividades, as junções de áreas e as pessoas, ela precisa ser considerada e vista como um sistema, onde suas partes estejam relacionadas com a atividade em andamento para que os objetivos sejam devidamente alcançados.

Depois do ponto de esclarecimento do termo, apresenta-se os sistemas divididos em dois tipos, ditos por Peleias (2002, p. 6):

1. Abertos: compreendem um conjunto de partes em constante interação (ressaltando um aspecto fundamental sobre as ideias de sistemas, a interdependência entre seus componentes) e constituem um todo orientado para determinados fins e em permanente interação com o meio externo, influenciando e por este sendo influenciado;
2. Fechados: são os que não mantêm relação com o entorno, não dependem de insumos externos para sua manutenção e não realizam nem fornecem saídas para esse ambiente, de tal forma que nenhum material neles entra ou sai.

Percebe-se pela colocação do autor que a empresa como sistema aberto apresenta uma grande relação com o todo, influenciando com as interações externas; já o fechado não depende de variáveis externas para a sua manutenção, pois não tem capacidade de interação com o ambiente.

Após a explanação sobre os cenários que os sistemas são divididos, entende-se que uma empresa pode ser vista como um sistema aberto, Padoveze (2009, p. 13) afirma que,

a empresa é um sistema em que há recursos introduzidos, que são processados, e há a saída de produtos ou serviços. Uma empresa é considerada um sistema aberto em razão de sua interação com a sociedade. Esta interação provoca influência nas pessoas, aumento nos padrões de vida e o desenvolvimento com a sociedade.

Por isso, percebe-se que a empresa é vista por vários autores como um sistema aberto, interagindo com o meio exterior em desenvolvimento com a sociedade.

Ainda sobre este assunto os autores Mosimann e Fisch (1999, p. 19) ressaltam que,

o fato de um sistema ser aberto significa não apenas que ele se empenha em intercâmbios com o meio, mas também que esses intercâmbios são fatores essenciais que lhe sustentam a viabilidade, a capacidade reprodutiva, a capacidade adaptativa e sua continuidade.

Sendo assim pode-se entender que ao visualizar um sistema de forma aberta em uma organização, tem-se uma visão ampla de um todo podendo fazer ligações com outros fatores que dão suporte a continuidade da empresa.

Este referencial didático demonstra a importância e o aproveitamento que o assunto abordado tem em uma empresa. Sendo assim, percebe-se que a visão de uma empresa tende a ser maior e de forma mais sistemática.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial é um segmento da ciência contábil que traz um enfoque especial as áreas da contabilidade, sendo apresentado em uma forma mais compreensível de maneira que trará entendimento aos gestores e os auxiliarão no processo de administração organizacional. Segundo Iudícibus (2009, p. 15),

a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Deste modo pode-se perceber que o modelo decisório ideal ao administrador, deve levar em consideração ações futuras, sendo que farão uma ligação com o que ocorreu no passado e presente, quando o mesmo for estimador válido para o que se espera do futuro.

Uma empresa funciona como um organismo vivo sendo administrada por algumas pessoas que exercem diversas funções como planejar e motivar as

peças que executam as ações que chegarão aos resultados. Conforme nos ensina Souza (2008, p. 15), cabe à administração da empresa:

Fixar objetivos: a vislumbrar metas viáveis.

Planejar: identificar as alternativas e selecionar aquela que for considerada com maior chance de atingir os objetivos.

Dirigir e motivar: mobilizar as pessoas que possam executar o que foi planejado e supervisionar as operações no dia-a-dia.

Controlar: monitorar as atividades, obtendo as informações, avaliar sobre quão bem estão sendo executadas e decidir sobre eventuais medidas corretivas necessárias.

Numa contabilidade gerencial organizada como um sistema, os conceitos descritos devem ser implementados, com o fim de coletar os dados e processá-los a fim de extrair informações que auxiliaram no processo decisório dentro de uma organização.

Depois de apresentados os conceitos, percebe-se que a contabilidade gerencial oferece subsídios aos gestores fornecendo informações das atividades econômicas para uso dos administradores no controle da organização.

2.3 CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

Desde os primórdios da humanidade há a necessidade do controle do patrimônio. Técnicas rudimentares eram usadas para atender a essas necessidades, visando preferencialmente a otimização dos resultados. Tais práticas rudimentares, de certa forma, influenciaram os usuários que utilizam dos avanços ocorridos por estas técnicas. Todas as atividades desenvolvidas eram voltadas para o aprimoramento de geração das informações, tendo como consequência o controle e conhecimento cada vez maior da situação patrimonial sendo ainda hoje uma grande sustentação da controladoria.

Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 3) “os estudos apontam que os primeiros registros de utilidade das práticas de controladoria estão relacionados à civilização egípcia e remontam ao ano 2.000 a.c.”.

De acordo com a literatura, a controladoria foi fortemente influenciada e obteve sua ascensão nos EUA (Estados Unidos da América) por volta de 1929, pois conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009) havia fragilidade de créditos e débitos

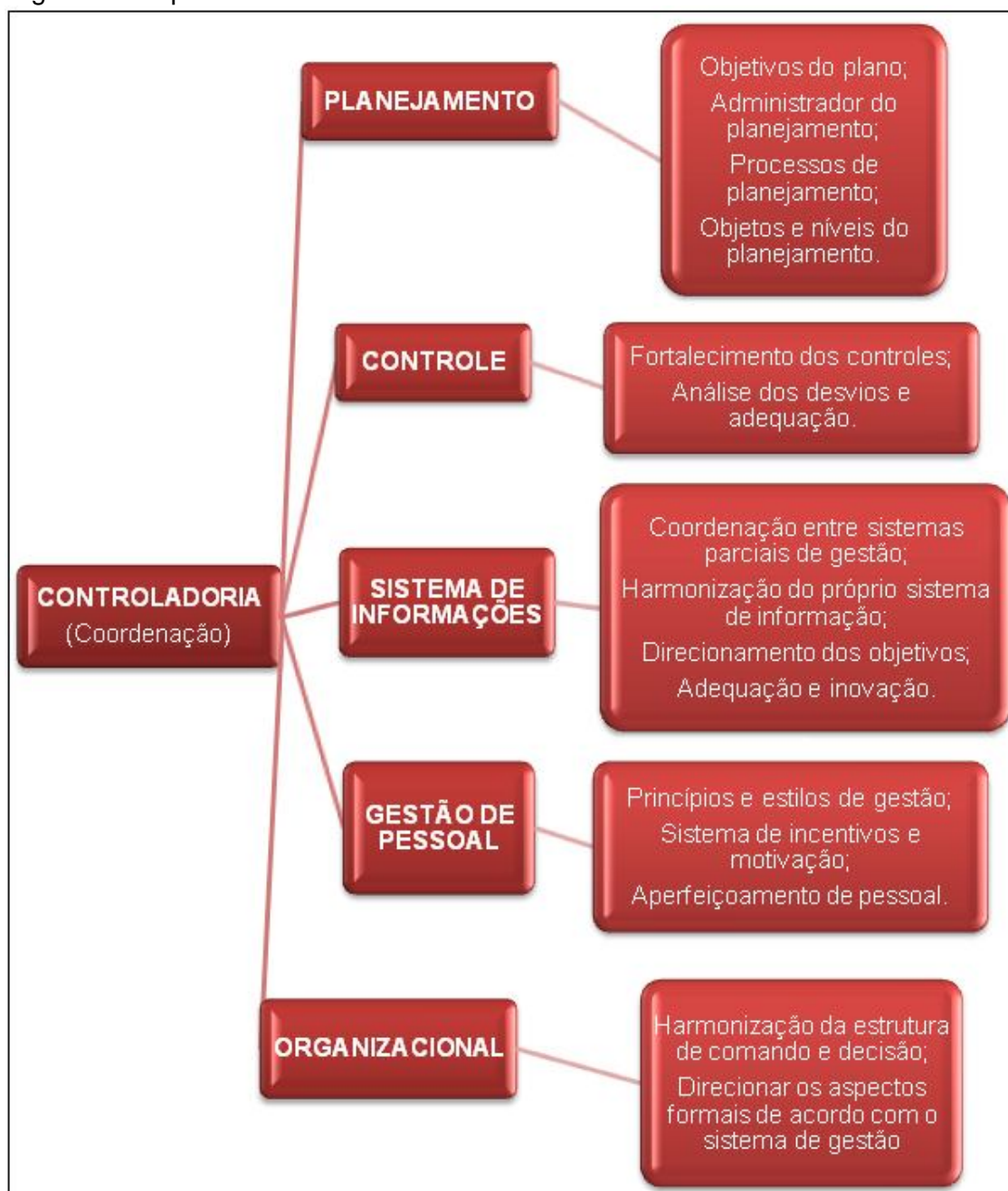
neste período. Com o aumento da competição global, outros países buscaram esse método de gestão, sendo que no Brasil não possui uma data específica do surgimento, mas precisamente os registros indicam que foram na chegada das multinacionais, entretanto a função de *controller* já existia muito antes, porém não com essa terminologia.

Após ser explanado como se originou a controladoria, passa-se aos conceitos, onde Padoveze (2003, p. 3) ressalta que “a controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa.” Pode-se dizer que ela tem responsabilidade de implantar, desenvolver e aplicar as ferramentas da contabilidade na organização.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 9), a controladoria focaliza a contabilidade, relacionada a controles financeiros, sendo seu papel a tarefa de acompanhar os registros contábeis, controlar e limitar alguns procedimentos como o sistema de recebimentos, estoques e pagamentos.

Segundo o mesmo autor, a controladoria tem por finalidade “garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.” Conforme expõe o autor, a controladoria abastece de informações necessárias e eficazes os tomadores de decisões. Para um melhor esclarecimento de como é conceituada a controladoria, apresenta-se Figura 2 demonstrativa:

Figura 2 - Mapa conceitual da controladoria



Fonte: Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 9).

A Figura 2 demonstra a estruturação da área de controladoria, percebe-se através de suas ramificações outros fatores que são relevantes em uma empresa, fatores estes que levam as organizações a dividir-se em outros setores, tendo em vista sempre a continuidade e prosperidade empresarial.

Para melhor esclarecimento do assunto, conceitua-se controladoria segundo Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 96),

pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Diante disto, sente-se a necessidade de apresentar o conceito de controladoria estratégica, que conforme Padoveze (2003, p. 94), pode ser definida,

como a atividade de controladoria que, através do sistema de informação contábil, abastece os responsáveis pelo planejamento estratégico da companhia com informações tanto financeiras quanto não-financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.

Em outras palavras, a controladoria fornece aos gestores informações tanto financeiras ou não-financeiras, para subsidiar e dar suporte ao controle organizacional, bem como a análise, planejamento e planos de execução da estratégia elaborada pela empresa.

Oliveira, Perez Jr e Silva (2002) chamam atenção afirmando que para uma empresa pensar em ter uma controladoria estratégica, ela deve preocupar-se em primeiro lugar em planejar estrategicamente, pois o responsável pela controladoria necessita ter em suas mãos informações precisas onde poderão visualizar melhor onde a empresa encontrará suas ameaças e oportunidades que irão surgir em qualquer momento dentro da atividade empresarial.

Para visualização da controladoria estratégica no ambiente empresarial, Mosimann e Fisch (1999, p. 119) descrevem da seguinte maneira:

a controladoria, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial. Os referidos eventos são extraídos da projeção de cenários nos quais a empresa está inserida, considerados seus pontos fortes e fracos.

Entende-se que o setor de controladoria precisa saber visualizar as mudanças ocorridas seja em qual cenário a empresa esteja inserida, pois por meio das informações extraídas com essas mudanças é possível conhecer os pontos fracos e fortes, podendo assim a empresa construir determinados cenários a fim de identificar suas oportunidades e ameaças no ambiente externo.

Pode-se perceber com a explanação do assunto que a controladoria deve ser estratégica, pois juntamente com suas ferramentas de apoio, seguem uma linha de planejamento voltada à estratégia empresarial, auxiliando no crescimento e desenvolvimento da organização.

2.3.1 Missão e funções da controladoria

A controladoria funciona dentro de uma empresa como uma unidade administrativa responsável pela gestão econômica, tendo como missão conforme afirmam Figueiredo e Caggiano (1997, p. 26), “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.” Sendo assim, cabe a controladoria por ser a única a possuir visão ampla e obter instrumentos de auxílio, a responsabilidade de cumprir com sua missão de otimizar os resultados e chegar nas metas almejadas.

Os autores trazem uma visão bem parecida sobre o conceito da missão, todos com o direcionamento de alcançar os objetivos da empresa. Peleias (2001, p. 65) explica a missão da controladoria como sendo “suporte a gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão.” Sendo assim, a controladoria na gestão das empresas oferece muitos subsídios para o alcance das metas.

Neste mesmo contexto, Oliveira, Perez Jr e Silva (2009, p. 10) ressaltam que a missão da controladoria “é otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.”

Como visto, a controladoria possui uma missão importante para uma organização, sendo imprescindível para todo e qualquer segmento empresarial. Ela desempenha algumas funções que de acordo com Catelli (2001) estão ligadas aos objetivos empresariais, viabilizando o processo de gestão econômica.

Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 13) descrevem, conforme a escola clássica da administração, que as principais funções da controladoria estão voltadas ao planejamento, organização, direção e controle, sendo caracterizadas abaixo:

Planejamento: determinação de um plano de ação, que forneça uma base estimativa do grau de sucesso provável, para que os objetivos traçados sejam alcançados;

Organização: para que haja a execução dos planos, é necessária uma estrutura que defina o tipo de organização requerido para o sucesso dessa execução;

Direção: coordenação das divisões das tarefas, com indicação clara de autoridade, poder, responsabilidade e lealdade;

Controle: função que mede o desempenho presente em relação a padrões esperados, com a devida correção, quando necessário.

Sendo assim, as funções da controladoria objetivaram o alcance dos resultados, passando por etapas que, bem definidas e controladas, darão suporte aos gestores para optarem por uma decisão cabível à empresa.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 116), a controladoria tem função de órgão de linha e de *staff*¹ sempre no mesmo tempo, onde compete,

- a busca da informação a respeito dos problemas de ordem econômica;
- Propor soluções aos gestores sobre os problemas de suas áreas; e
- Coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica.

Em complemento ao que o autor acima retrata, Catelli (2001) define algumas funções que viabilizam o processo de gestão:

- **Subsidiar o processo de gestão:** apoio efetivo e ajuda na adequação do processo de gestão ao ambiente que a empresa se encontra, por meio de um sistema de informações gerenciais que fornece informações sobre os resultados da empresa;
- **Apoiar a avaliação de desempenho:** a análise de desempenho será não somente da própria área, mas também dos gestores e da atividade econômica;
- **Apoiar a avaliação de resultado:** análise e avaliação do resultado econômico dos produtos e serviços;
- **Gerir os sistemas de informações:** definição de uma base de dados que organize as informações necessárias a gestão, padronizando um modelo de informação e elaborando um modelo de gestão para atender os gestores;
- **Atender aos agentes do mercado:** controladoria atende o ambiente externo, analisando e mensurando de forma consistente os impactos que podem ser causados pelas legislações no resultado da empresa.

¹ *Staff:* órgão de **staff** é ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões. (PEREZ JR, PESTANA E FRANCO, 1997, p. 35)

Como visto, a controladoria tem papéis específicos de apoio à gestão, Depois de visto estas características, tem-se a necessidade de partir para seus objetivos e a estrutura a qual opera.

2.3.2 Objetivos e estrutura da controladoria

Depois de conhecida a missão da controladoria, passa-se a apresentar os seus objetivos. Estes objetivos, de acordo com Catelli (2001, p. 347) são: “promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; promoção da integração das áreas de responsabilidade.”

Se considerarmos uma hierarquia nos objetivos, conforme trata Guerreiro, Catelli e Dornelles (1997 apud CATELLI, 2001, p. 347), o objetivo maior da controladoria seria “a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos.” Assim, segundo o autor, a controladoria contribuirá conjuntamente com as demais áreas para o cumprimento da missão e visão estratégica da empresa.

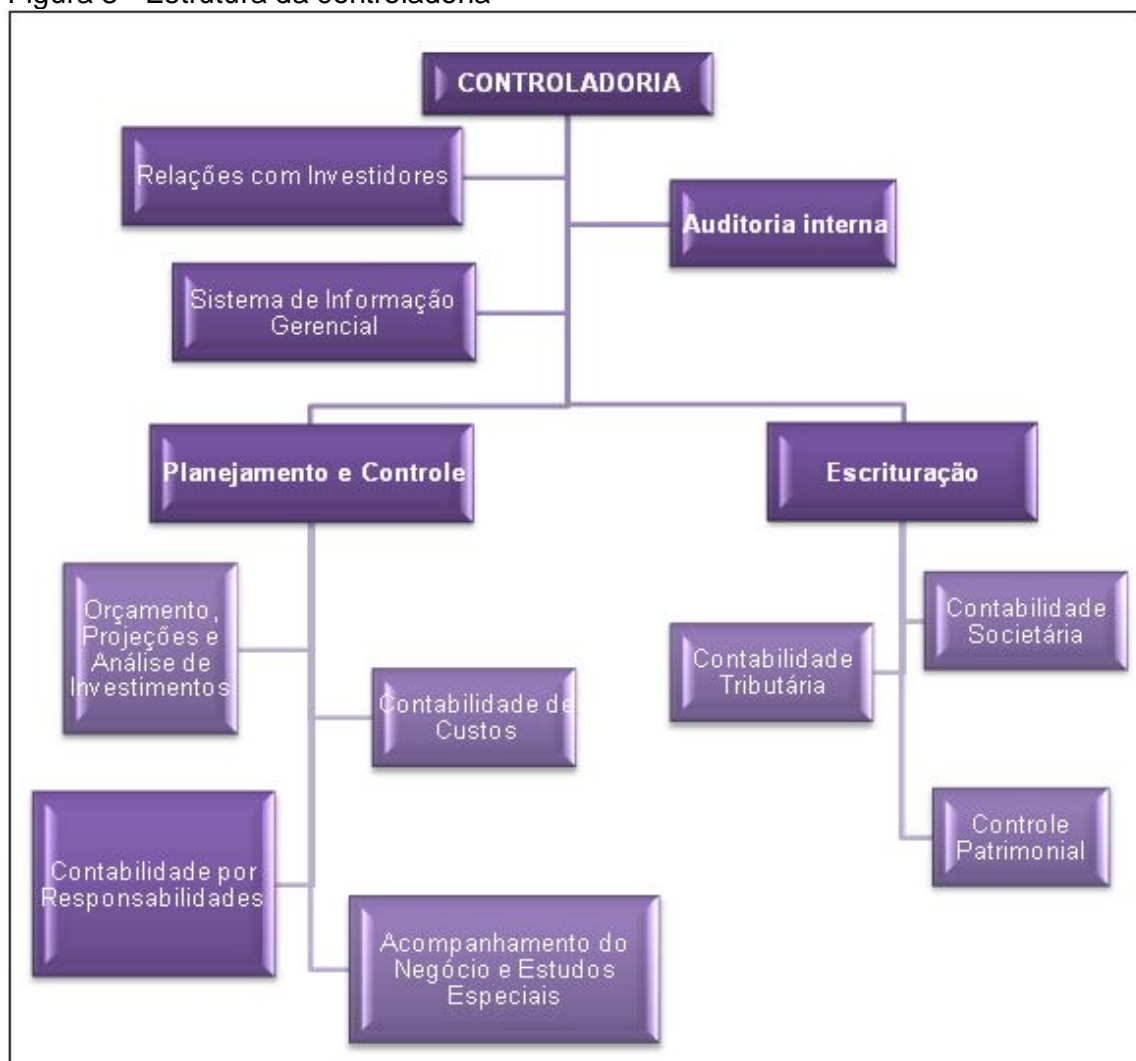
A controladoria é responsável por todo sistema contábil e gerencial de uma empresa. Para tanto, ela participa fortemente de todo processo de gestão, não podendo se negar a participar das funções de execução das tarefas, não somente as gerenciais, mas também funções de aspectos societários e fiscais. Por isso, precisa-se manter uma estrutura adequada para obter e passar informações necessárias a gestão. Assim, conforme cita Padoveze (2003, p. 36), a estrutura da controladoria pode, primeiramente, dividir-se em duas grandes áreas:

Área contábil e fiscal: que é responsável pelas informações societárias, fiscais e funções de guarda de ativos, tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos, controle de inventários etc.

Área de planejamento e controle: que incorpora a questão orçamentária, projeções e simulações, custos, e a contabilidade por responsabilidade. [...] Este setor é responsável pelos dados estatísticos para análise de mercado, análise ambiental, análise conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos etc. Utiliza-se pesadamente dos sistemas de informações de apoio às operações e é o setor que possibilita ao *controller* sua efetiva participação no processo de Planejamento Estratégico.

Para melhor esclarecimento o autor demonstra de uma forma simplificada na Figura 3, as subdivisões mais explícitas da estrutura da controladoria:

Figura 3 - Estrutura da controladoria



Fonte: Padoveze (2003, p. 37).

O autor relata ainda, que o sistema de informação é de responsabilidade do *controller*, e este sistema deve ser integrado e ser supervisionado permanentemente por ele. Assim, é importante que os dados não sejam duplicados, pois os elementos partem em sua maioria da escrituração da controladoria.

Com todos esses conceitos da bibliografia evidenciados, mostrando o quanto a controladoria atua dentro de uma organização, faz-se necessário a abordagem sobre o *controller*, responsável por este setor.

2.3.3 Controller

A bibliografia dos autores aqui expostos demonstra alguns conceitos em relação à função e responsabilidade de um *controller*, salientando sua grande importância no meio dos negócios. Ele pode ou não atuar nas mais diversas áreas da administração com níveis de responsabilidade variados, dependendo da atuação e porte da empresa.

Como ressaltam Oliveira, Perez Jr e Silva (2002, p. 19), “nas empresas de menor porte, que não dispõem ainda de adequada estrutura, o *controller* normalmente também seria responsável por outras atividades, tais como: informática, finanças, departamento de pessoal etc.” Sendo assim, em muitas das empresas a função do mesmo é mais ampla e com maiores responsabilidades.

Segundo Nakagawa (1993, p. 13), os modernos conceitos dizem que o *controller* desempenha uma função muito especial de “organizar e reportar dados relevantes, exercendo uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.” Sendo assim, o mesmo acaba tornando-se responsável por programar e fazer a manutenção de todo um sistema com informações integradas.

Complementando Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28) descrevem que,

o controller é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Com isso, o *controller* tem responsabilidade de manter os gestores interados da real situação da empresa e as decisões que a mesma deverá tomar a fim de alcançar os objetivos estabelecidos.

Existem alguns requisitos para que o desempenho da controladoria obtenha sucesso, segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p. 29) quais sejam:

- a) um bom conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa faz parte, assim como dos problemas e das vantagens que afetam o setor;
- b) um conhecimento da história da empresa e uma identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas, assim como com seus problemas básicos e suas possibilidades estratégicas;

- c) habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos que são a base direcionadora de sua ação e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de aglutinação e simulação das diversas combinações de dados;
- d) habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

A bibliografia, ainda, traz como função exercida pelo *controller*, dois enfoques com diferentes perspectivas. De acordo com Perez Jr, Pestana e Franco (1997), a primeira função assemelha-se a um contador geral, subordinado a um executivo com cargo maior na empresa, tendo como atividade gerar informações dos setores que são subordinados a ele.

Ainda citando Perez Jr, Pestana e Franco (1997, p. 35), a segunda função do *controller* de acordo com os mesmos envolve,

a compilação, síntese e análise das informações geradas, e não a responsabilidade por sua elaboração. Sua função básica é garantir que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da entidade. Por este enfoque o **controller** atua como um órgão de **staff** ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões.

Sendo assim, o *controller* também analisa os resultados em comparação com o que foi planejado, com grande influência dentro da empresa no processo decisório.

2.3.4 Controladoria no processo de gestão

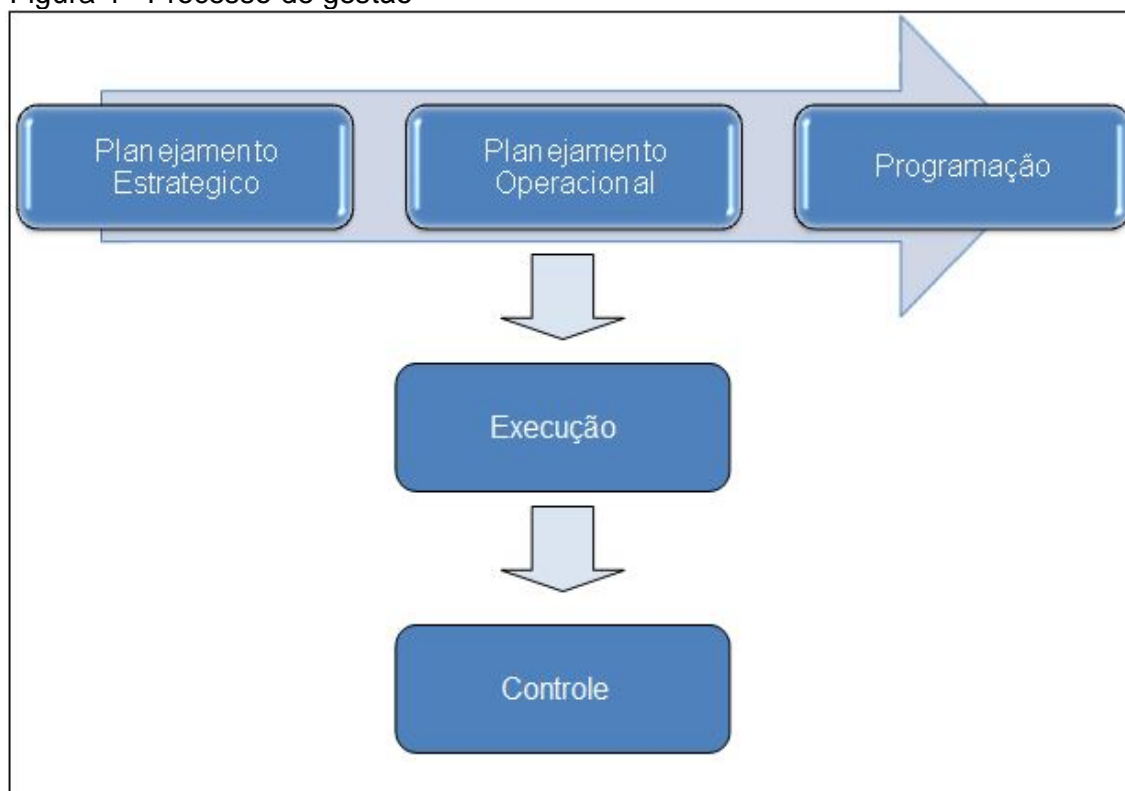
O processo para a tomada de decisões é muito influenciado pela atuação constante da controladoria, conforme as informações geradas de controle e planejamento das ações. Os autores Oliveira, Perez Jr e Silva (2002, p. 18) elucidam que o papel da controladoria na gestão das empresas é

assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o *controller* exerce influência na organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização.

A controladoria faz com que a gestão de uma organização tenha eficiência e eficácia. Padoveze (2009, p. 15) ressalta o conceito das duas, dizendo que “eficácia é quando os objetivos preestabelecidos são atingidos como resultado da atividade ou do esforço; Eficiência é a relação existente entre o resultado obtido e os recursos consumidos para conseguir aquele resultado.” Desta forma, a controladoria influenciará no processo de gestão, levando informações necessárias aos gestores que darão suporte a tomada de decisões, por meio das informações de planejamento e controle.

Para melhor elucidar o assunto apresenta-se a Figura 4:

Figura 4 - Processo de gestão



Fonte: Padoveze (2009, p. 27).

Na parte de planejamento, o *controller*, profissional responsável pela área, assessora os gestores na definição de estratégias. Na programação, segundo Padoveze (2009), a empresa replaneja as suas ações a curto prazo, adequando-as às expectativas e às necessidades. Passando à execução, será a etapa onde as coisas acontecem e estarão de acordo com o que foi planejado e programado. Por último, o controle, assim interpretado por Perez Junior, Pestana e Franco (1997, p.

37): “No controle, cabe ao *controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medidas quantitativas e qualitativas.” Sendo assim, ele avalia os desvios que podem ocorrer entre os planos de ação e a sua execução, podendo também servir como um *feedback* das informações geradas.

Perez Jr, Pestana e Franco (1997, p. 37) ressaltam o papel do *controller* no processo de gestão da seguinte forma:

- no planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa;
- no planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises; e
- no controle, cabe ao responsável pela controladoria exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

Desta forma, pode-se observar a participação efetiva da controladoria na gestão das empresas, fornecendo informações tempestivas e verdadeiras aos gestores da organização.

2.4 FERRAMENTAS GERENCIAIS DE APOIO A GESTÃO

Em uma organização, o setor da controladoria tem muitas funções de auxílio aos gestores. Muitos dos recursos disponibilizados pela controladoria podem ser utilizados pelos usuários com o propósito de gerar informações para o processo decisório.

Neste processo, muitas ferramentas de apoio são utilizadas, proporcionando à gestão das empresas informações mais confiáveis, seguras e com a rapidez necessária aos tomadores de decisão em todo processo de gestão nas organizações. Com o objetivo de descrever estas ferramentas, será apresentado no decorrer deste capítulo as características pertinentes dos instrumentos de gestão mais utilizadas nas empresas.

2.4.1 Planejamento estratégico

As empresas utilizam do planejamento para aumentar suas chances de adequar-se ao cenário atual e obter sucesso no mundo empresarial diante da concorrência. Antes de definir o planejamento estratégico, necessita-se entender o significado de planejamento e estratégia.

Primeiramente, o planejamento, conceituado por Oliveira (2004, p. 35) como “um processo, [...] desenvolvido para o alcance de uma situação desejada de um modo mais eficiente, eficaz e efetivo, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa.” Para Peleias (2002), o planejar de uma empresa tem a suposição de que há um processo decisório a ser apresentado podendo ser individual ou de forma contínua.

Casarotto Filho (2002, p. 34) fala sobre o significado de planejar nos dias de hoje elencando que,

significa criar um esquema para fazer algo desejável, ao contrario de improvisar, que significa agir ao acaso. Em termos práticos, planejar é tentar fazer com que o futuro aconteça a nosso gosto. Tecnicamente, pode-se dizer que planejamento significa a formulação de objetivos e de ações alternativas, bem como a escolha das melhores ações.

O conceito de estratégia, definido por Tavares (2005), é uma busca por alternativas de ação para obter alguma vantagem dentro do cenário competitivo das empresas.

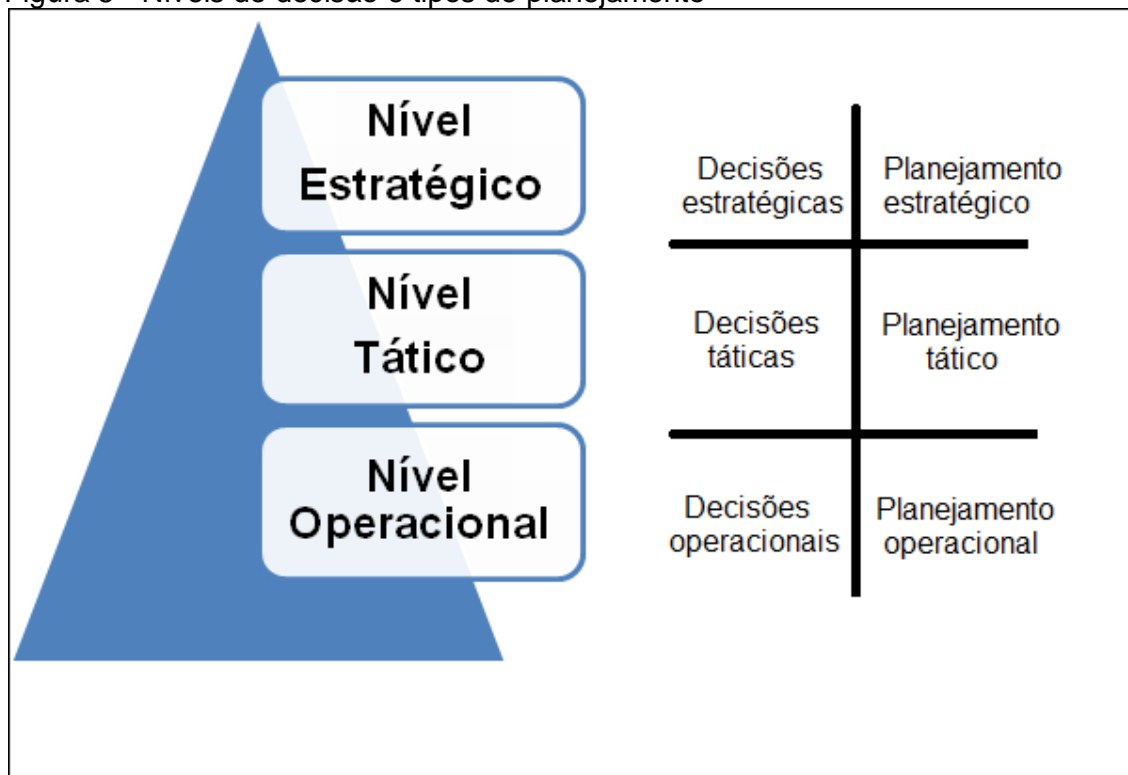
Conhecendo o conceito de planejamento e estratégia separadamente passa-se a conceituar o planejamento estratégico que é definido por Chiavenato (2004, p. 148) como sendo “um conjunto de tomada deliberada e sistemática de decisões envolvendo empreendimentos que afetam ou deveriam afetar toda a empresa por longos períodos de tempo.”

Ainda segundo Chiavenato (2004, p. 148), o planejamento aparece como “um processo contínuo de tomada de decisões estratégicas. Não se preocupa em antecipar decisões a serem tomadas no futuro, mas sim de considerar as implicações futuras de decisões que devem ser tomadas no presente.” Percebe-se com a explanação do assunto, que os autores tem opiniões bastante parecidas quanto a ferramentas de apoio a gestão, e ainda ressaltam que as mesmas levam a

tomadas de decisões, por isso fica mais explícito a importância destes instrumentos nos processos de gestão.

Considerando o que foi citado pelo autor, onde os grandes níveis hierárquicos são responsáveis por conduzir os níveis maiores de planejamento, apresenta-se os tipos de planejamento pesquisados:

Figura 5 - Níveis de decisão e tipos de planejamento



Fonte: Oliveira (2004, p. 45).

Pode-se verificar conforme Figura 5, a existência de três níveis de planejamento existente na atividade empresarial. Tendo em vista que não é foco do trabalho o aprofundamento no assunto, passa-se a apresentar somente as características inerentes sobre o planejamento estratégico. Assim, Oliveira (2004, p. 45) traz de forma resumida que,

o planejamento estratégico relaciona-se com objetivos de longo prazo e com estratégias e ações para alcançá-los que afetam a empresa como um todo, enquanto o planejamento tático relaciona-se a objetivos de mais curto prazo e com estratégias e ações que, geralmente, afetam somente parte da empresa.

Percebemos que o planejamento estratégico será o meio utilizado para projetar a empresa em cenários futuros e, por se tratar de estratégia, o mesmo terá planos de ação para o alcance dos objetivos. Padoveze (2009, p. 99) ressalta que “o planejamento estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir.” O planejamento dará suporte no caminho que a empresa irá recorrer.

Ainda ressaltando o conceito de planejamento estratégico, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 39) dizem que,

pode-se conceituar planejamento estratégico como o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenado de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser.

Complementando o conceito acima descrito, Oliveira (2004, p. 47) elucida que,

planejamento estratégico é um processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com o ambiente e atuando de forma inovadora e diferenciada.

Desta forma, verifica-se que todas as empresas ao desenvolver o planejamento, necessitam ter objetivos traçados a fim de obter resultados que a organização deseja chegar. Por isso, de acordo com a Figura 6, precisa-se saber em qual cenário a empresa encontra-se a fim de poder planejar onde a mesma quer estar em um determinado tempo.

Figura 6 - Planejamento estratégico



Fonte: Adaptado de Oliveira, Perez Jr e Silva (2002, p. 40).

Percebe-se que o planejamento estratégico é algo de longo prazo, por isso necessita-se responder os quesitos apresentados pela figura acima, pois ele desenvolve um rumo a seguir, atendendo os objetivos propostos pela empresa.

Com os referenciais apresentados pelos autores em questão, nota-se que o planejamento é uma ferramenta que instruirá a empresa no alcance de suas metas e no desenvolvimento de novos cenários aos quais se deseja chegar.

2.4.1.1 Elementos para elaboração do planejamento estratégico

A necessidade de um modelo de negócio adequado para a manutenção das empresas no mercado, os inúmeros desafios enfrentados pela globalização e o aumento da competitividade faz com que mais organizações adotem o critério de planejamento. Por esta razão ele deve ser elaborado com muita responsabilidade e por etapas. O planejamento estratégico exige seis etapas, conforme diz Chiavenato (2004, p. 149), e está apresentado na Figura 7:

- a. a determinação da missão da empresa;
- b. a análise ambiental, que inclui:
 - a identificação dos fatores-chaves de sucesso;
 - a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas;
- c. o estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- d. a determinação de estratégias;
- e. a avaliação dessas estratégias.

Com o intuito de melhor visualizar as características de cada etapa da sequência apresentada acima, segue abaixo explicação básica de cada item:

Missão: conforme Figueiredo e Caggiano (1997, p. 24) “significa finalidade, objetivo ou propósito básico e permanente da existência de uma empresa; está sempre ligada ao oferecimento de produtos e serviços para satisfação das necessidades do consumidor.”

Visão: segundo Oliveira (2002, p. 88), é conceituada “como os limites que os proprietários e principais executivos da empresa conseguem enxergar dentro de um período de tempo mais longo e uma abordagem mais ampla. [...] representa o que a empresa quer ser.”

Estratégia Empresarial: segundo Casarotto Filho (2002), demonstra como uma empresa utiliza aquilo que ela mais tem de positivo em sua atividade empresarial para superar as mudanças que ocorrem no dia a dia dos cenários de mercado, sempre levando em consideração os seus objetivos.

Análise Ambiental: tem como objetivo,

avaliar a situação da empresa relativamente aos ambientes interno e externo. Essa avaliação é realizada mediante a determinação dos fatores-chaves de sucesso para a empresa, os quais orientam a identificação e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA 2002, p. 42)

Objetivos Estratégicos: conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 42) é “o alvo a ser atingido pela organização no período considerado. Os objetivos devem expressar em termos concretos as metas que a empresa quer atingir e o prazo.”

Planos de Ação: são caracterizados por Oliveira (2002, p. 249) como “um conjunto das partes comuns dos diversos projetos, quanto ao assunto que está sendo tratado (recursos humanos, tecnologia etc.)”

Cabe ressaltar que conforme o planejamento vai sendo efetivado por meio de seus planos de ação, é necessária a mensuração e a análise dos resultados. Desta feita, pode-se verificar o quanto o planejamento está sendo efetivo na empresa e se realmente as metas estabelecidas estão de fato sendo atingidas.

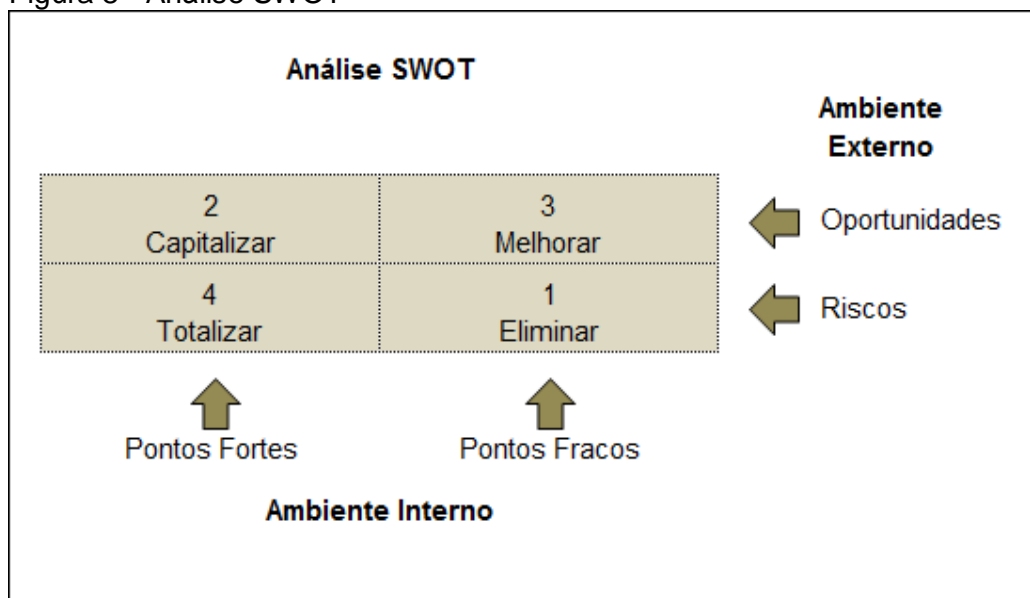
2.4.1.2 Análises ambientais

Sabe-se que as empresas interagem com seus ambientes internos e externos, e para que o planejamento estratégico seja eficaz em uma organização é preciso utilizar uma série de análises que mostrarão aos gestores a real situação da entidade com o plano desenvolvido. O objetivo destas análises, segundo Oliveira, Perez JR e Silva (2002, p. 42), é

avaliar a situação da empresa relativamente aos ambientes interno e externo. Essa avaliação é realizada mediante a determinação dos fatores-chaves de sucesso para a empresa, os quais orientam a identificação e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas.

Percebe-se, portanto, a necessidade de identificação de análises tanto internas quanto externas, por meio da matriz SWOT que, segundo Tavares (2005. p. 39) significa, “forças (Strengths), fraquezas (Weaknesses), oportunidades (Opportunities), e ameaças (Threats)”, sendo que para melhor visualização do assunto apresenta-se a figura que segue:

Figura 8 - Análise SWOT



Fonte: Adaptado de Padoveze (2009).

A Figura 8 demonstra a análise em relação aos ambientes da empresa, sendo que as forças e fraquezas estão relacionadas ao ambiente interno.

Segundo Padoveze (2009, p. 101), as ameaças e oportunidades levantadas pela matriz SWOT,

dizem respeito ao ambiente externo e devem identificar potenciais problemas que os fatores ambientais poderão trazer no futuro para a empresa, bem como as oportunidades podem revelar áreas a serem trabalhadas, que podem, inclusive, mudar os objetivos da empresa.

Desta forma, pode-se perceber que a análise do ambiente externo preocupa-se em analisar variáveis como: mercado, clientes, fatores legais, dentre outros fatores que influenciam na empresa.

Para elucidar melhor o assunto em questão, Oliveira (2004, p. 89) traz a definição objetiva de cada componente, enfatizando que:

Pontos fortes: São as variáveis internas e controláveis que propiciam uma condição favorável para a empresa, em relação a seu ambiente.

Pontos fracos: São as variáveis internas e controláveis que provocam uma situação desfavorável para a empresa, em relação a seu ambiente.

Oportunidades: São as variáveis externas e não controláveis pela empresa, que podem criar condições favoráveis para a empresa, desde que a mesma tenha condições e/ou interesse de usufruí-las.

Ameaças: São as variáveis externas e não controláveis pela empresa que podem criar condições desfavoráveis para a mesma.

Segundo os autores, a análise ambiental apresentada pela matriz SWOT traz mais confiança à organização, proporcionando aos gestores demonstrações mais exatas e com credibilidade, mostrando a real situação que se encontra a entidade.

2.4.1.3 Exemplo prático de planejamento estratégico

De acordo com os conceitos apresentados sobre planejamento estratégico, percebe-se a importância e a utilidade desta ferramenta de gestão em uma empresa, conforme Padoveze (2003), o planejamento deve apresentar todos os objetivos funcionais da empresa, apresentando de forma clara as metas pretendidas.

Assim, Savaris (2010) apresenta um modelo de planejamento estratégico hipotético, com intuito de demonstrar na prática o funcionamento deste instrumento e melhorar o entendimento sobre o assunto em questão:

Quadro 2 - Exemplo prático de planejamento estratégico

Missão Supersav

A missão da empresa caracteriza-se pela razão de sua existência no mercado, ou seja, demonstra os motivos pelo qual ela está atuando, seu ramo e sua finalidade. Assim, Supersav define sua missão:

“Ser a melhor alternativa em qualidade e variedade em gêneros alimentícios e utensílios do lar, priorizando sempre em oferecer o melhor preço e o melhor atendimento.”

Estabelecida a missão, chega-se o momento de saber qual a visão de futuro a organização possui.

Visão Supersav

Caracteriza-se a visão organizacional como sendo os objetivos que a empresa deseja alcançar, o que ela quer ser, onde quer estar e como deseja estar no futuro, ou seja, de que forma ela objetiva sua posição a longo prazo. Neste contexto Supersav define de forma clara e objetiva sua visão:

Continua...

Continuação

“Ser uma empresa de alta rentabilidade, estar entre as 15 maiores empresas do país em termos de faturamento e ser reconhecida em todo estado de Santa Catarina como referência no setor supermercadista até o ano de 2015.”

Estruturadas missão e visão de Supersav, há de se buscar diagnosticar os aspectos que influenciarão no resultado da organização futuramente.

Análise Interna Supersav

Análise interna dispõe de informações acerca da intimidade da organização, busca demonstrar as forças e fraquezas da empresa em meio ao mercado. Os pontos fortes representam a força competitiva frente aos concorrentes, suas competências profissionais que convergem de forma a obter maior sucesso frente seus objetivos.

Os pontos fracos, são os opostos, demonstram as fragilidades da organização, as necessidades e as dificuldades que limitam o alcance dos objetivos. Demonstrar-se-á em seguida tais pontos da empresa em questão:

Pontos Fortes:

- Marca sólida no mercado estadual regional;
- Infra-estrutura moderna que suporta o crescimento almejado;
- Departamento de marketing estruturado;
- Empresa capitalizada;
- Altos índices de liquidez;
- Profissionais capacitados;
- Parceria com os maiores fornecedores e marcas do país.

Pontos Fracos:

- Administração familiar;
- Marca pouco difundida no restante do estado de Santa Catarina;
- Centro de distribuição localizado no sul do estado;
- Alta rotatividade profissional em estabelecimentos comerciais;
- Baixa margem líquida.

Análise Externa Supersav

Neste ponto, apresenta-se o relacionamento da empresa ao meio que a circunda, busca-se identificar quais as ameaças e oportunidades a organização está se relacionando.

Conforme já foi disposto na literatura disposta no referencial teórico, as ameaças estão referenciadas a empecilhos que dificultam o processo de alcance dos objetivos, tais como perda de mercado e queda de rentabilidade, as oportunidades são facilitadores, informações na qual a organização catalisa a execução de suas metas e auxiliam no desenvolvimento da visão estabelecida.

Oportunidades:

- Busca por novos segmentos de produtos;
- Reutilização;
- Produtos orgânicos; e
- Vinculação da marca a responsabilidade ambiental.

Ameaças:

- Alta concorrência;
- Atacarejos e lojas de descontos;
- Fusões e incorporações de concorrentes;
- Inadimplência.

Continua...

Continuação

Objetivos Estratégicos Supersav

Após discorrer sobre as principais características da organização, ou seja, abordou-se desde sua justificativa de existência até as influências do meio ambiente que a circunda, chega o momento de traçar os objetivos e as respectivas metas que se buscará em um futuro próximo. Desta forma, apresentam-se os desejos da organização, no entendimento dos gestores, como as melhores alternativas para garantir a sustentabilidade e alcançar a visão estratégica de Supersav:

- **Objetivo 1: Elevar margem líquida em 8%;**
- **Objetivo 2: Conquistar clientes em outras regiões de Santa Catarina e aumentar solidez da marca em regiões que já atua;**
- **Objetivo 3: Otimizar processos operacionais;**
- **Objetivo 4: Aumentar capacidade de vendas.**

Definidos os objetivos, parte-se para instituição das estratégias que caminharão na busca por atingir tais desígnios já elencados.

Estratégias Supersav

As estratégias em suma são os meios que se objetivam a alcançar os fins, ou seja, são métodos pré-determinados nos quais se entende como a melhor alternativa para atingir um objetivo. Neste sentido, Supersav apresenta suas estratégias da seguinte forma:

Objetivo 1: Elevar margem líquida em 8%

Estratégia 1: Aumentar faturamento em torno de 35%;

Estratégia 2: Reduzir custos e despesas operacionais.

Objetivo 2: Conquistar clientes em outras regiões de Santa Catarina

Estratégia 1: Abertura de novas lojas em regiões além do sul de Santa Catarina;

Estratégia 2: Atrelar a marca com temas a respeito da responsabilidade ambiental;

Objetivo 3: Otimizar processos operacionais

Estratégia 1: Buscar novas parcerias com fornecedores;

Estratégia 2: Aumentar investimentos em marketing;

Estratégia 3: Elevar mix de produtos orgânicos.

Objetivo 4: Aumentar capacidade de Vendas

Estratégia 1: Realizar treinamento profissional aos funcionários;

Estratégia 2: Melhorar a utilização de Ativos;

Estratégia 3: Iniciar processo de profissionalização da gestão.

Busca-se por meio das estratégias traçadas até então, atingir os objetivos já definidos. Ressalta-se que a apresentação de tais táticas apresentam-se de forma sucinta, pois o objetivo principal deste caso prático é demonstrar os processos que antecedem e são intrínsecos à formulação do relatório de informações gerenciais. Sabe-se da complexidade que é estabelecer estratégias, contudo, o simplório apresenta-se satisfatório e coerente à finalidade que aqui se busca.

Plano de Ação Supersav

O plano de ação caracteriza-se pela definição temporal de realização das estratégias e, conseqüentemente, alcance dos objetivos. Neste momento alocam-se os responsáveis pela execução das táticas traçadas com os respectivos prazos para conclusão e apresentação dos resultados, ou seja, organização e cumprimento dos prazos tornam-se indispensáveis ao sucesso do planejamento.

Optou-se por não apresentar o plano de ação, por entender que não há necessidade de demonstrar as responsabilidades pela finalização do planejamento estratégico como fator determinante na compreensão do que se objetiva este caso prático.

Continua...

Conclusão

Entretanto destaca-se que tal item é indispensável para atingir os objetivos do planejamento estratégico, pois é neste momento que se torna prático e funcional a ferramenta das estratégias. Contudo, reforça-se que para este caso torna-se irrelevante sua apresentação.

Fonte: Savaris (2010, p. 123-128)

Desta forma podemos observar na prática, o uso importante do planejamento estratégico na gestão das empresas.

2.4.1.4 Estratégia empresarial

Oliveira (2007, p. 3) afirma que “a finalidade das estratégias empresariais é estabelecer quais serão os caminhos, os cursos, os programas de ação que devem ser erguidos para alcançar os objetivos ou resultados estabelecidos pela empresa.” Com isso, observa-se que seu conceito mais básico, é ligar a empresa ao seu ambiente, buscando-se estratégias que trarão resultados para está ligação.

Para melhor entendimento do conceito principal, Serra, Torres e Torres (2004, p. 5) citam que,

estratégia empresarial é o conjunto dos meios que uma organização utiliza para alcançar seus objetivos. Tal processo envolve as decisões que definem os produtos e os serviços para determinados clientes e mercados e a posição da empresa em relação aos seus concorrentes.

Conforme os autores, a estratégia está ligada aos meios de ação que a empresa executa para o alcance dos objetivos, e cada vez mais chegar as metas estabelecidas trazendo um alto grau de desempenho empresarial. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 28) definem estratégia na forma mais comum utilizada, onde trata-se “de um conjunto deliberado de ações orientadas para desenvolver e manter as vantagens competitivas.” Segundo os autores a estratégia deve estar voltada a obter vantagens perante a concorrência.

Neste mesmo sentido, Oliveira (2004, p. 190) ensina que: “a finalidade das estratégias é estabelecer quais serão os caminhos, os cursos, os programas de ação que devem ser erguidos para serem alcançados os objetivos e desafios estabelecidos.”

Padoveze (2009, p. 96) apresenta o conceito de estratégia competitiva, que está “relacionada com a criação e manutenção de uma vantagem competitiva em cada uma das diversas áreas dos negócios da empresa. Ela pode ser

conseguida dentro de uma única função ou em uma combinação de várias funções.” A estratégia pode estar em diversas áreas, podendo visualizar aonde a empresa quer estar no futuro e saber como chegar.

Apresenta-se neste conceito três componentes que definem a estratégia dita por Porter (1999 apud SERRA, TORRES E TORRES, 2004, p. 09):

Posicionamento: a estratégia é a criação de uma posição única e valiosa, que envolve um conjunto diferente de atividades;

Opções excludentes (trade-off): a estratégia requer que sejam feitas opções para competir, ou seja, deve-se escolher o que não deve ser feito;

Sinergia: a estratégia implica em criar uma sinergia entre as atividades da organização.

No posicionamento dos autores, a estratégia necessita passar por estes três níveis, pois o primeiro busca atividades diferentes daquelas desempenhadas pelos concorrentes; o segundo diz respeito a alguma opção que não deverá ser seguida, e a última determina as atividades que deverão ser excluídas e as atividades que deverão ser mantidas pelas empresas, passando por adequações para melhor interação de todas as atividades.

A definição de uma estratégia é um passo muito importante para os gestores, quando há realização de um planejamento estratégico. Oliveira (2002, p. 212) ainda contribui com três aspectos iniciais que devem ser considerados neste processo, são eles:

- a empresa, com seus recursos, seus pontos fortes e fracos ou neutros, bem como sua missão, seus propósitos, objetivos, desafios e políticas;
- o ambiente, em sua constante mutação, com suas oportunidades e ameaças; e
- a integração entre a empresa e seu ambiente visando a melhor adequação possível, estando inserido, neste espaço, a amplitude de visão dos proprietários da empresa.

Na posição do autor, a empresa deve avaliar sua situação perante o ambiente atual, fazendo uma mensuração em vários aspectos. Assim, ela poderá visualizar o que mais está interferindo na atividade empresarial e estabelecer estratégias para o aperfeiçoamento organizacional.

Com a apresentação desta base teórica percebe-se que a estratégia é fundamental para obter-se uma vantagem competitiva.

2.4.2 *Balanced Scorecard* - BSC

Após apresentar outras ferramentas anteriormente, que servem de apoio ao processo de gestão das organizações, passa-se a explicar o *Balanced Scorecard*.

Padoveze (2003, p. 121), elucida que o *Balanced Scorecard*,

é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Assim conforme o autor, esta ferramenta serve de acompanhamento e de monitoramento do planejamento estratégico, servindo de avaliador das estratégias da empresa.

Neste âmbito, Leal Filho (2007, p. 91) ensina que este instrumento,

representa uma modalidade de gestão centrada no futuro da organização e nos caminhos a serem seguidos, o que transforma em um sistema de gestão estratégica. Trata-se da base para o gerenciamento das empresas na era da informação, um sistema de avaliação de desempenho organizacional com o diferencial de reconhecer indicadores financeiros como não suficientes para uma prática de gestão eficaz.

Neste mesmo contexto, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 154) ressaltam que “o BSC é uma ferramenta estratégica imprescindível para que empresas de qualquer setor orientem seus desempenhos presentes e futuros, sendo capazes de canalizar as energias, habilidades e conhecimentos [...]” Assim, é possível compreender que o *Scorecard* avalia de forma clara o desempenho tanto presente quanto futuro e possibilita aos gestores a visualização do resultado da estratégia formulada.

Kaplan e Norton (2003), os criadores deste instrumento de gestão, afirmam que o BSC preenche nas empresas uma informação faltante na maioria dos sistemas, que na verdade é um processo que oferece um *feedback* da estratégia empresarial. Com isso, aquelas entidades que constroem seus processos gerenciais em cima das informações geradas pelo *Scorecard*, encontra-se no rumo que leva a estratégia de longo prazo.

Sobre a utilidade deste instrumento, Kaplan e Norton (2003, p. 24) elucidam que o BSC é “para os executivos, uma ferramenta completa que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de desempenho.”

Percebe-se pela conceituação acima, que este instrumento de avaliação da estratégia é de grande auxílio às empresas e muito útil no monitoramento do plano estratégico. Sendo assim, apresenta-se a seguir as perspectivas e indicadores desta ferramenta de gestão.

2.4.2.1 Perspectivas e indicadores de desempenho

Com o intuito de melhor entendimento desta ferramenta, faz-se importante ressaltar algumas bases que auxiliam na elaboração do *Balanced Scorecard*. Sendo assim, Kaplan e Norton (2003, p. 25) afirmam que o BSC “traduz missão e estratégia em objetivos e medidas organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.”

Apresenta-se Figura 9 explicando as quatro perspectivas elencadas pelos autores:

Figura 9 - Perspectivas do *balanced scorecard*



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2003)

Tavares (2005) explica os conceitos principais de cada perspectiva, abordando primeiramente a perspectiva de clientes, onde os objetivos e metas com prazos e serviços aos mesmos passam a serem indicadores específicos, e neste momento os clientes serão ouvidos para então a empresa ter consciência de como é vista por seus clientes.

Na perspectiva de processos internos, o BSC deve apresentar os processos dentro da entidade que tenha impactos diretos com a satisfação dos clientes.

Sobre a perspectiva de inovação e aprendizagem, Tavares (2005) afirma que os indicadores acima descritos são muito úteis à empresa, porém, não suficientes, pois a mesma precisa estar em contínua inovação de seus produtos e serviços, para tanto, a empresa passa por orientações para superar pequenas mudanças e com isso obter inovações em seus processos.

Por último a perspectiva financeira, que apresenta os indicadores já explicados transformados em medidas financeiras, pois somente assim pode ser elaborado o BSC e então saber se a estratégia empresarial está sendo atingida.

Infere-se depois de apresentado as perspectivas e indicadores essenciais para a elaboração do *Balanced Scorecard*, a importância de explanar sobre os mapas estratégicos.

2.4.2.2 Mapas estratégicos

Com toda estratégia configurada em uma empresa, é preciso monitorar se a mesma está de acordo com o plano estratégico e também se as atividades empresariais atendem ao que foi planejado. Com isso, Tavares (2005) explica que os mapas estratégicos têm o intuito de mostrar de forma clara como as funções desempenhadas pela empresa estão ligadas aos objetivos da organização e a mesma por sua vez, ligadas à visão.

Para melhor compreensão do assunto, Kaplan e Norton (2000, p. 81) ensinam que,

o mapa estratégico do *Balanced Scorecard* explicita a hipótese da estratégia. Cada indicador do *Balanced Scorecard* se converte em parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito que conecta os resultados almejados da estratégia com os vetores que induzirão a essas consequências. O mapa estratégico descreve o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes e, por conseguinte, em resultados financeiros.

O mapa estratégico apresenta os indicadores de desempenhos convertidos, a fim de a organização visualizar como suas ações e seus recursos, trazem de resultados à empresa.

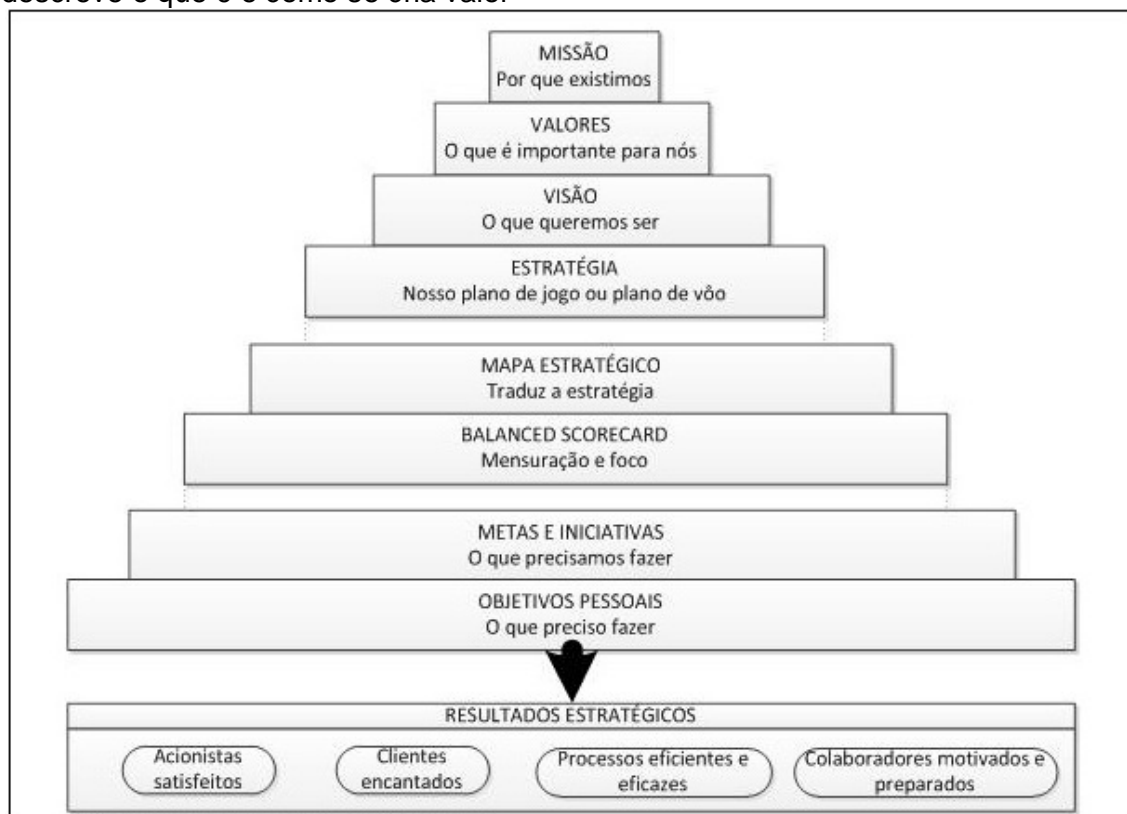
A controladoria tem sua participação neste processo, pois a mesma faz o monitoramento e avaliação desta ferramenta de gestão, visualizando continuamente as estratégias e os resultados alcançados pelo plano estratégico.

2.4.2.3 Elaboração e aplicação prática do BSC

Para elaboração do BSC é preciso primeiramente definir a missão, visão e objetivos de uma empresa. Estes dados já foram apresentados juntamente com o

planejamento estratégico, o qual possui uma ligação contínua com o *Balanced Scorecard*. Será apresentada figura com a representação gráfica desta ligação:

Figura 10 - O *balanced scorecard* é uma etapa de um processo contínuo, que descreve o que é e como se cria valor



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2004)

Como é possível observar na Figura 10, a missão é o princípio das etapas para o BSC, ela define a razão de ser da entidade. A visão é apresentada logo após, demonstrando o que a empresa deseja ser, o que ela busca, assim são definidas as estratégias, promovendo a ligação entre missão e a visão, e implantando planos de ações a fim de atingir os objetivos. É neste momento que efetiva-se a ligação das informações do planejamento estratégico à ferramenta do BSC. Depois deste encontro, os esforços para atingir os objetivos propostos estarão ligados as perspectivas desenvolvidas no *Balanced Scorecard*.

Referindo-se aos processos de elaboração do *Balanced Scorecard*, Padoveze (2003) elucida sobre cada um deles:

- Tradução da visão: consiste em traduzir a missão empresarial de forma a ser mais compreensível aos gestores, ajudando-os a formar um consenso entre a visão e a estratégia da organização. As diretrizes estratégicas também devem ser traduzidas de forma clara a fim de fornecer subsídios aos gestores, sendo também aceito pelos mesmos a declaração da missão expressada por um conjunto de objetivos e indicadores.

- Comunicação e comprometimento: serve para comunicar a estratégia da empresa em todas as áreas, ligando-a diretamente aos objetivos propostos. O BSC permite que todos os níveis de administração compreendam as estratégias de longo prazo, para tanto os objetivos de todos os departamentos estão alinhados entre si.

- Planejamento de negócios: neste processo as empresas integram seus planos financeiros com os comerciais. Deste modo, as estratégias e planos de ações da entidade, são transformados em indicadores na elaboração do plano dos gestores.

- Feedback e aprendizado: é neste momento que observa-se, se a empresa, seus departamentos, seus funcionários, conseguiram o alcance dos objetivos e metas propostos no planejamento.

Apresenta-se a seguir Figura 11, onde demonstra os quatro processos em questão:

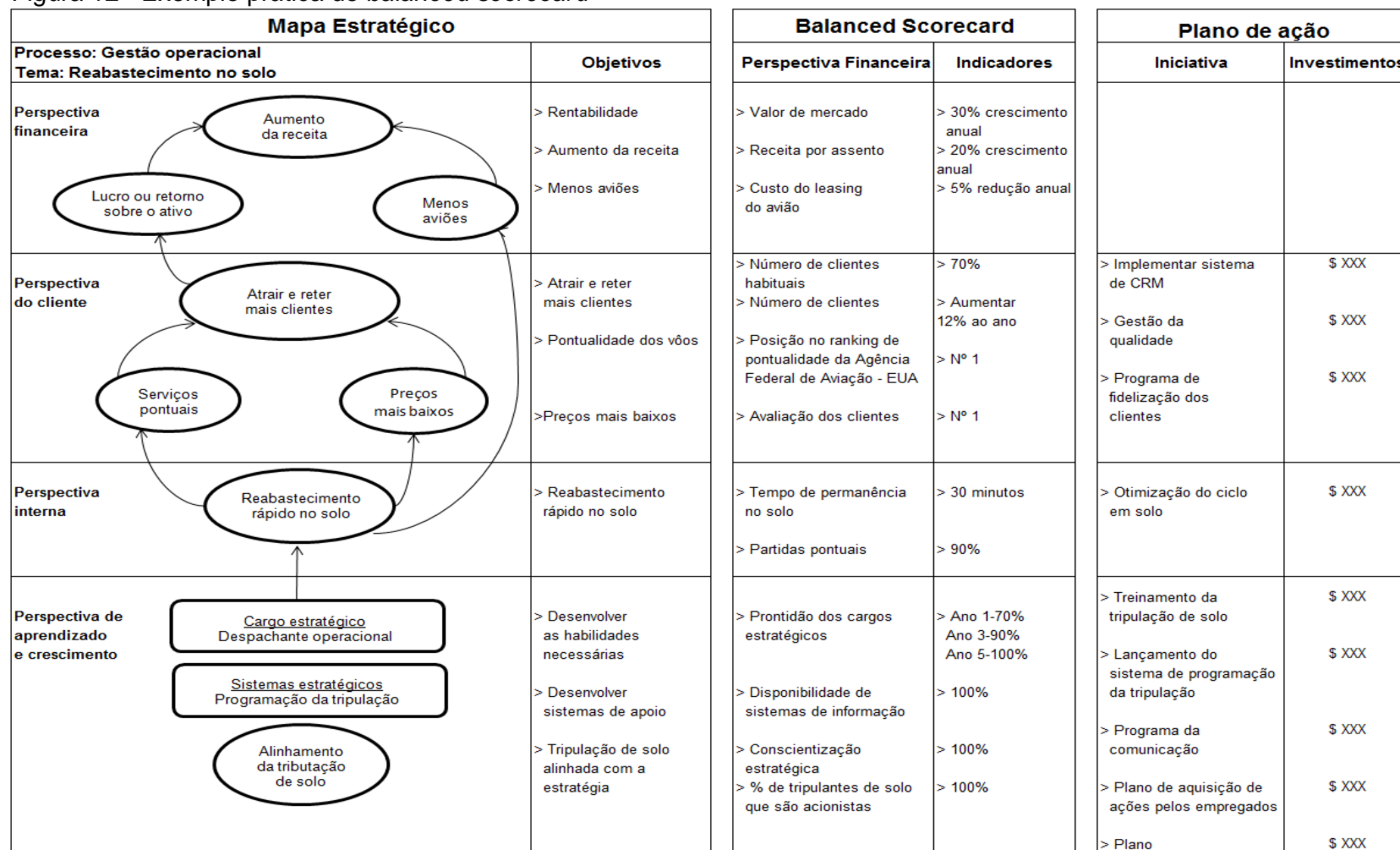
Figura 11 - Quatro processos do *balanced scorecard*



Fonte: Padoveze (2003, p. 123)

Quanto às vantagens na utilização desta ferramenta, de acordo com Oliveira, Perez JR e Silva (2009), é localizar os problemas existentes durante a atividade empresarial; definir os rumos a tomar pela entidade; prever turbulências; apontar tendências a ser executadas no futuro; e principalmente, entender para onde a empresa está se direcionando.

Entendendo conforme apresentado, que o BSC possui indicadores e metas estabelecidas em sua elaboração, apresenta-se Figura 12 demonstrando uma aplicação prática do mesmo:

Figura 12 - Exemplo prática de *balanced scorecard*

Fonte: Kaplan e Norton (2004, p. 56)

2.4.3 Orçamento empresarial

Por meio do sistema orçamentário, os gestores desenvolverão resultados que a empresa deseja alcançar. Sendo assim, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 117) elucidam sobre as definições inerentes, onde o orçamento aparece como “uma expressão quantitativa e formal dos planos da administração, e é utilizado para apoiar a coordenação e implementação desses planos.” Em outras palavras, o orçamento traz a visão quantitativa dos objetivos que foram propostos no planejamento estratégico da empresa, e o acompanhamento deste sistema resulta no controle orçamentário.

Para melhor entendimento, apresenta-se o Quadro 3 comparativo:

Quadro 3 - Planejamento e controle orçamentário

O que é planejamento	O que é orçamento
É a definição de um futuro desejado e dos meios eficazes para alcançá-lo.	É a expressão monetária de um plano operacional.
É um processo de tomada de decisão por antecipação.	É a etapa final de um processo de planejamento.
É um processo orientado no sentido de produzir uma ou várias situações futuras.	É um compromisso de realização.
Envolve um conjunto de decisões interdependentes.	É um instrumento de acompanhamento e contínua avaliação de desempenho das atividades e dos departamentos.

Fonte: Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 117)

O Quadro 3 em questão demonstra, o que o planejamento e o orçamento representa dentro de uma organização. O planejamento envolve-se com planos futuros, desenvolvendo processos de decisões com várias situações futuras. Já o orçamento trata dos resultados monetários produzidos com a realização de um plano, servindo também de acompanhamento dos resultados obtidos ao longo da atividade. Lunkes (2007) complementa que o orçamento preocupa-se em implementar os programas que foram aprovados no planejamento estratégico.

Ainda em fase de conceituação, Perez Junior, Pestana e Franco (1997, p. 82) ainda ressaltam que o “orçamento pode ser definido, em termos amplos, como o enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.” Assim, pode-se ter um controle geral das

atividades visualizando em todos os momentos se a empresa está atendendo as metas e objetivos estabelecidos nos planos através dos números levantados da realização da atividade empresarial, comparando com os números do orçamento que constituem o que a empresa deseja alcançar.

Neste mesmo conceito Lunkes (2007) define orçamento como um plano da administração onde abrange todas as operações e define a um tempo futuro os resultados que poderão ser alcançados. Sendo assim, expressam de forma formal, as estratégias, os objetivos, as metas que foram estabelecidas pela alta administração.

Seguindo a concepção de Frezatti (2009, p. 46),

o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas. Contém as prioridades e a direção da entidade para um período e proporciona condições de avaliação do desempenho da entidade, suas áreas internas e seus gestores.

Em outras palavras, o orçamento deve estar de acordo com o que os gestores querem para a empresa, sempre em sintonia com as metas e os objetivos estipulados no planejamento estratégico.

O orçamento, conforme determina Brookson (2000 apud LUNKES, 2007, p. 29) dispõe de objetivos cuja descrição está demonstrada no Quadro 4:

Quadro 4 - Os seis objetivos principais do orçamento.

Objetivos	Descrição
PLANEJAMENTO	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
COORDENAÇÃO	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
COMUNICAÇÃO	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
MOTIVAÇÃO	Fornecer estímulo aos diversos gerentes para que atinjam metas pessoais e da empresa.
CONTROLE	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajustes onde necessário.
AValiação	Fornecer bases para a avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Fonte: Brookson (2000 apud LUNKES, 2007, p. 29)

Passarelli e Bomfim (2003, p. 13) trazem o significado básico de controle orçamentário onde relatam que “significa a utilização de orçamentos e relatórios correspondentes, tendo em vista coordenar, controlar e avaliar as operações da empresa, de acordo com objetivos estabelecidos antecipadamente pela sua administração.”

De acordo com Silva, et al (2008, p. 37),

o orçamento empresarial não deve ser entendido como instrumento limitador e controlador de gastos, mas como forma de focalizar a atenção nas operações e finanças da empresa, antecipando os problemas, sinalizando metas e objetivos que necessitem de cuidado por parte dos gestores, contribuindo para a tomada de decisões com vistas ao atendimento da missão e do cumprimento das estratégias das empresas.

Fica evidente que o orçamento é uma ferramenta de gestão indispensável às atividades empresariais, conforme relata os autores, não sendo apenas um controlador de gastos, mas também um instrumento de controle, que também auxilia na tomada de decisões.

2.4.3.1 Tipos de orçamento

Busca-se no presente momento apresentar os tipos de orçamentos existentes e suas principais características.

Segundo o que trata Fernandes (2005, p. 21), o orçamento Base Zero “pressupõe que as unidades de negócio justifiquem continuamente cada uma das despesas de sua área. Para cada período orçamentário, o ponto de partida de cada item orçado é zero.”

Lunkes (2007, p. 110) elucida sobre o orçamento flexível que pode ser “ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real ou receita e medidas de custo reais. [...] permite que os gestores calculem um conjunto mais vasto de variações que o orçamento empresarial.”

Sobre orçamento ajustado, Padoveze (2003) ressalta sobre o conceito que pode ser originado com o flexível, passando a existir quando o volume das atividades desenvolvidas modifica-se em relação as que foram planejadas anteriormente, decorrentes de uma mudança feita no plano original.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002, p. 121) explicam sobre o orçamento Estático:

o orçamento estático consiste na elaboração do orçamento e na manutenção dos valores previstos independentes de ocorrerem mudanças estratégicas ou ambientais, as quais possam diminuir a qualidade da informação para controle e acompanhamento de resultados.

Nas conceituações dos autores, nota-se que existem alguns tipos de orçamentos que as empresas se utilizam para o controle organizacional, sendo que cada um tem sua função específica.

2.4.3.2 Implantação e monitoramento orçamentário

Para a implementação de um orçamento, segundo Zdanowicz (1983 apud LUNKES, 2007, p. 34), “a empresa deve ter no mínimo estrutura organizacional definida, contabilidade aberta e informatizada e fixação dos objetivos.” As empresas devem estar preparadas e montar uma estrutura que possibilite o desenvolvimento das atividades.

De acordo com Tavares (2005, p. 334) “antes da execução, o orçamento deve ser avaliado, revisto e obter a aprovação e o comprometimento dos níveis diretivos da organização.”

Ainda conforme Tavares (2005), o período de abrangência do orçamento, normalmente é de um ano, sendo avaliado e revisto com frequência pelos gestores.

Sobre a participação das pessoas que farão parte do orçamento, Padoveze (2003, p. 190) elucida que,

todos os envolvidos no processo orçamentário devem ser ouvidos. Esse envolvimento permitirá uma gestão participativa, compatível com a estrutura de delegação de responsabilidades e permitirá o comprometimento de todos os gestores dos setores específicos. Só assim será possível a gestão adequada da etapa final do plano orçamentário, que é o controle orçamentário, com a análise das variações e do desempenho individual dos gestores.

A colocação do autor é importante porque todos precisam conhecer e ter suas responsabilidades quando o assunto é orçamento, principalmente os gestores.

Sobre o mesmo assunto, Lunkes (2007, p. 34) explica a implantação do orçamento e a utilidade do mesmo, devendo “ser uma ferramenta importante para

avaliar o desempenho. As variações entre o resultado atual e o estimado devem ser sistemática e periodicamente revisadas para determinar sua causa.” O autor ainda ressalta que a implantação dependerá do tipo de entidade e também da utilização por parte dos gestores do sistema orçamentário.

2.4.3.3 Estrutura e etapas para elaboração do orçamento

Para a elaboração do orçamento é preciso, primeiramente, fazer algumas definições, sendo assim Padoveze (2003, p. 199) diz que “duas tarefas são reservadas ao Comitê Orçamentário em conjunto com a Controladoria: a construção dos cenários e a definição das premissas para o próximo exercício que será objeto do plano orçamentário.” Portanto, é preciso passar por estas duas tarefas deixando os assuntos bem definidos, antes de se iniciar o processo orçamentário.

Sobre a construção de cenários, Padoveze (2003, p. 199) ensina que o assunto é ligado ao Planejamento Estratégico, pois lidam “com informações sobre o macroambiente, econômico, político e social. [...] a construção de cenários é fundamentalmente ligada com o ambiente macroeconômico e suas implicações visíveis à empresa e seu setor.”

Apresenta-se o Quadro 5, exemplificando alternativas de cenários:

Quadro 5 - Exemplo de cenários

Variáveis	Otimista (Em %)	Moderado (Em %)	Pessimista (Em %)
Probabilidade	25,0	50,0	25,0
PIB - Mundial - Variação	2,5	1,5	0,5
PIB - EUA - Variação	4,0	2,5	1,5
PIB - Europa - Variação	3,5	2,0	1,0
PIB - Japão - Variação	3,0	1,5	0,5
PIB - Brasil - Variação	0,5	-2,0	-4,0
Balanço de Pagamentos - US\$ bi	4,0	6,0	8,0
Reservas Internacionais - US\$ bi	30,0	32,0	34,0
Déficit Público - % do PIB	4,0	4,5	5,0
Dívida Externa - US\$ bi	200,0	198,0	196,0
Juros Nominais	20,0	24,0	28,0
Taxa de Câmbio	5,0	7,0	9,0
Inflação anual - IPC	12,0	10,0	8,0
Taxa Média Desemprego	7,5	8,5	9,5
Crescimento do Setor	10,0	5,0	-
Crescimento da empresa	12,0	7,0	2,0
Crescimento da Unidade de Negócio 1	15,0	12,0	10,0
Crescimento da Unidade de Negócio 2	10,0	9,0	7,0

Fonte: Padoveze (2009, p. 209)

Depois da apresentação das alternativas de construção dos cenários, passa-se a abordagem das definições das premissas orçamentárias que, segundo Padoveze (2003, p. 201), podem ser consideradas como “os dados de ordem geral e que tendem a afetar, direta ou indiretamente, toda a empresa e que, depois de assumidas, devem ser rigorosamente respeitadas sem discussão.” Assim, conforme o autor explica, a controladoria é responsável por preparar o quadro exemplificado acima, utilizado na elaboração do orçamento.

Para maior esclarecimento, Padoveze (2003) explica que as premissas decorrem do cenário escolhido, com base em toda informação explorada pela administração, pois a mesma sabe onde a empresa se encontra perante o cenário atual, e também tem conhecimento do que deve acontecer com a organização, quando atingido o cenário que foi apresentado como mais provável. Para melhor

exemplificar o assunto abordado, será apresentado o Quadro 6 contemplando as premissas orçamentárias:

Quadro 6 - Premissas orçamentárias gerais

Premissas orçamentárias gerais	
Programa de Produção - Unidades/Ano	200.000
Número de Funcionários	4.500
Encargos Sociais Previstos - Média	92,0%
Horas extras máximas	2,0%
Aumentos Salariais - Data base	4,0%
Aumentos de Mérito - % Mensal	0,2%
Taxa de Câmbio - %	7,0%
Taxa de US\$ - Inicial	R\$ 1,65
Taxa de US\$ - Final	R\$ 1,77
Inflação Anual - País - %	10,0%
Aumento de Lista de Preços - %	5,0%
Inflação Interna - %	7,6%
TJLP - Empréstimos Nacionais	15,0%
Taxa de Juros Média - Empréstimos Estrangeiros	8,5%
Taxa de Juros Média -Aplicações Financeiras	16,0%
IR Retido Fonte aplicações financeiras	15,0%
Investimentos Necessários	R\$ 1.600.000,00
Política de Contas a Receber	50 dias
Política de Estocagem	90 dias
Política de Fornecedores	30 dias

Fonte: Padoveze (2003, p. 202)

De acordo com o Quadro 6, o autor trata das principais premissas que são utilizadas na elaboração de um orçamento, sendo que são usadas conforme a necessidade da empresa e segundo o planejamento que foi elaborado pela administração.

Depois de apresentado a concepção sobre cenários e as premissas orçamentárias, apresenta-se a estrutura do plano orçamentário que, conforme Padoveze (2003, p. 203), dividi-se em três segmentos maiores: “O orçamento operacional; o orçamento de investimentos e financiamentos e a projeção dos

demonstrativos contábeis (também chamado de orçamento de caixa).” O Quadro 7 demonstra os três grupos de orçamento com suas subdivisões:

Quadro 7 - Estrutura do plano orçamentário

Orçamento Operacional	Orçamento de Investimentos e Financiamentos	Projeção de Demonstrativos Contábeis
<ul style="list-style-type: none"> •Orçamento de Vendas; •Orçamento de produção •Orçamento de compras de materiais e estoques; 	<ul style="list-style-type: none"> •Orçamento de investimentos; •Orçamento de financiamentos e amortizações; •Orçamento de despesas financeiras. 	<ul style="list-style-type: none"> •Outras receitas operac. e não-operacionais e despesas não-operac.; •Receitas financeiras; •Demonstração de Resultados do período orçamentário; •Balanço patrimonial ao fim do período orçamentário; •Fluxo de caixa; •Demonstração das Origens e Aplicações; •Análise financeira dos demonstrat. projetados

Fonte: Adaptado de Padoveze (2003)

O Quadro 7 demonstra, segundo o autor, as divisões maiores elencadas no plano orçamentário, e as mesmas sendo divididas conforme as etapas que o orçamento passará para chegar ao objetivo planejado.

Lunkes (2007, p. 32) complementa o assunto abordado, falando que a estrutura básica do orçamento

é formada das projeções financeiras dos orçamentos individuais de cada unidade da empresa e de um conjunto de orçamentos para determinado período, abrangendo o impacto tanto das decisões operacionais quanto das decisões financeiras.

Observa-se pelo explanado que o orçamento tem seu início avaliando cada setor individualmente e buscando nestes mesmos as projeções que foram planejadas para o alcance das metas e objetivos. Assim, o orçamento global de uma empresa é desenvolvido com a junção dos orçamentos individuais, demonstrando de forma geral o que foi planejado.

Apresenta-se de forma resumida, as etapas a serem cumpridas pela elaboração do orçamento:

Quadro 8 - Modelo genérico de processo orçamentário

Etapas	Área Responsável
Etapa 1 - Preparação das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 2 - Aprovação Inicial	Comitê Orçamentário
Etapa 3 - Remessa aos responsáveis	Controladoria
Etapa 4 - Retorno das peças orçamentárias com as sugestões dos responsáveis	Todas as áreas com responsáveis por peças orçamentárias
Etapa 5 - Revisão dos orçamentos recebidos	Controladoria e Comitê Orçamentário
Etapa 6 - Ajuste das sugestões em cima das reorientações do comitê	Controladoria e Áreas Responsáveis
Etapa 7 - Conclusão das peças orçamentárias	Controladoria
Etapa 8 - Elaboração do orçamento geral e Projeção dos Demonstrativos Contábeis	Controladoria
Etapa 9 - Controle Orçamentário	Controladoria
Etapa 10 - Reporte das Variações	Áreas Responsáveis

Fonte: Padoveze (2003, p. 197)

Padoveze (2003) ainda ressalta que este modelo definirá o processo orçamentário, porém é a empresa que vai definir de forma concreta as etapas a serem elencadas no processo, sendo de muita importância à empresa as ordens a serem tomadas por elas, principalmente nas fases de previsão e reprojeção.

2.4.4 Sistemas de informações

De acordo com os contextos apresentados, percebe-se que a informação é vital ao processo decisório. É com ela, que os administradores poderão avaliar e tomar os rumos certos à empresa. Mosimann e Fisch (1999, p. 54) conceituam sistema de informações como sendo “uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade”. Assim, os dados coletados, servem de apoio aos usuários que utilizam os mesmos para verificar as condições atuais da empresa, e direcioná-la ao cumprimento das metas.

Padoveze (2009, p. 43) destaca que um sistema de informação pode ser definido como,

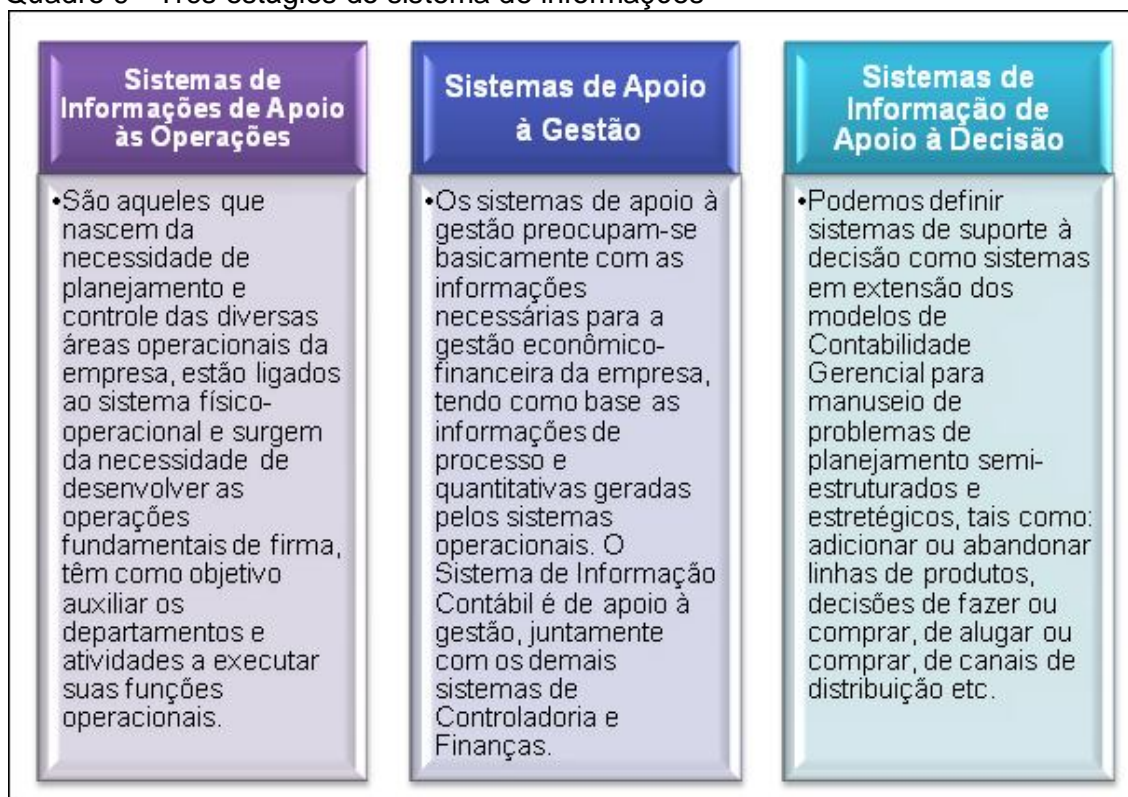
um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados

e tradução em informações, para com o seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Complementando sobre a definição dos sistemas de informações, Moscove, Simkin e Bagranoff (2002 apud SANTOS E PADOVEZE, 2007, p. 86) afirmam que o mesmo corresponde a “um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle”. Os autores ainda ressaltam que o sistema de informação é considerado como um dos mais importantes instrumentos na gestão das empresas, que sofre mudanças constantes devido aos avanços ocorridos, assim a empresa precisa de um sistema integrado de informações que acompanhe as mudanças e estes avanços da tecnologia.

Quanto aos objetivos gerais no uso desta ferramenta, Audy, Andrade e Cidral (2005, p. 110), evidenciam que “o objetivo geral dos sistemas de informação é disponibilizar para a organização as informações necessárias para que ela atue em um determinado ambiente.” Sendo assim, o objetivo macro é disponibilizar aos tomadores de decisões, informações importantes para a gestão das empresas. O autor ainda ressalta que estes objetivos podem ser classificados sobre outros três enfoques, que serão apresentados no Quadro 9:

Quadro 9 - Três estágios do sistema de informações



Fonte: Adaptado de Padoveze (2009)

Conforme apresentado no Quadro 9, percebe-se que as informações estão interligadas, fornecendo subsídios a gestão das empresas, sendo visualizado por seus administradores de forma dinâmica, através de relatórios e informações geradas por tais sistemas. O autor ressalta os exemplos básicos de cada um dos estágios acima, sendo que, os sistemas de operações têm como objetivo auxiliar as funções operacionais como compras, estocagem, produção, vendas, recebimentos, pagamentos, qualidade, manutenção, etc. Exemplos de sistemas de apoio a gestão são, sistema de informação contábil, de custos, de planejamento de caixa, de orçamento, etc. Os sistemas de apoio a decisão tem como exemplo a forma como são denominados, aparecendo como, DSS – *Decisionsuport systems* (Sistemas de Suporte à Decisão), EIS – *ExecutiveInformation Systems* (Sistemas de Informações Executivas) e BI – *Business Intelligence* (Inteligência nos Negócios).

Sobre as funções de um sistema de informação, Audy, Andrade e Cidral (2005), destacam que podem ser elencados como, a coleta de dados, o processamento, armazenamento e a distribuição destes mesmos dados, que ao

serem relacionados pelos usuários, fornecerão a empresa informações relevantes a sua gestão.

No atual ambiente que as empresas se encontram tecnologicamente, os sistemas de informações são peças fundamentais a gestão, por isso muitas delas utilizam-se do SIGE (Sistemas Integrado de Gestão Empresarial), passa-se neste momento a conceituação do mesmo. Padoveze (2009) elucida que o SIGE tem como objetivo fundamental a união, consolidação e integração de todas as informações geradas na atividade e gestão empresarial. O autor ainda ressalta que os Sistemas Integrados de Gestão Empresarial, são também chamados de *ERP – Enterprise Resources Planning*, que significa Planejamento de Recursos Empresariais.

Oliveira, Perez JR e Silva (2009) elucidam que para a controladoria classificar, avaliar, mensurar os resultados obtidos pela organização no processo decisório é preciso um sistema que forneça tais informações. Trata-se do SIG (Sistemas de Informações Gerenciais), pelo qual torna-se possível às empresas acompanhar a velocidade que as informações são geradas, com o uso dos avanços tecnológicos.

Antes de fazer a definição do Sistema de Informações Gerencias, precisa-se primeiramente distinguir dado de informação, dito por Perez JR, Pestana e Franco (1997, p. 31) com os seguintes conceitos:

DADO é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação.

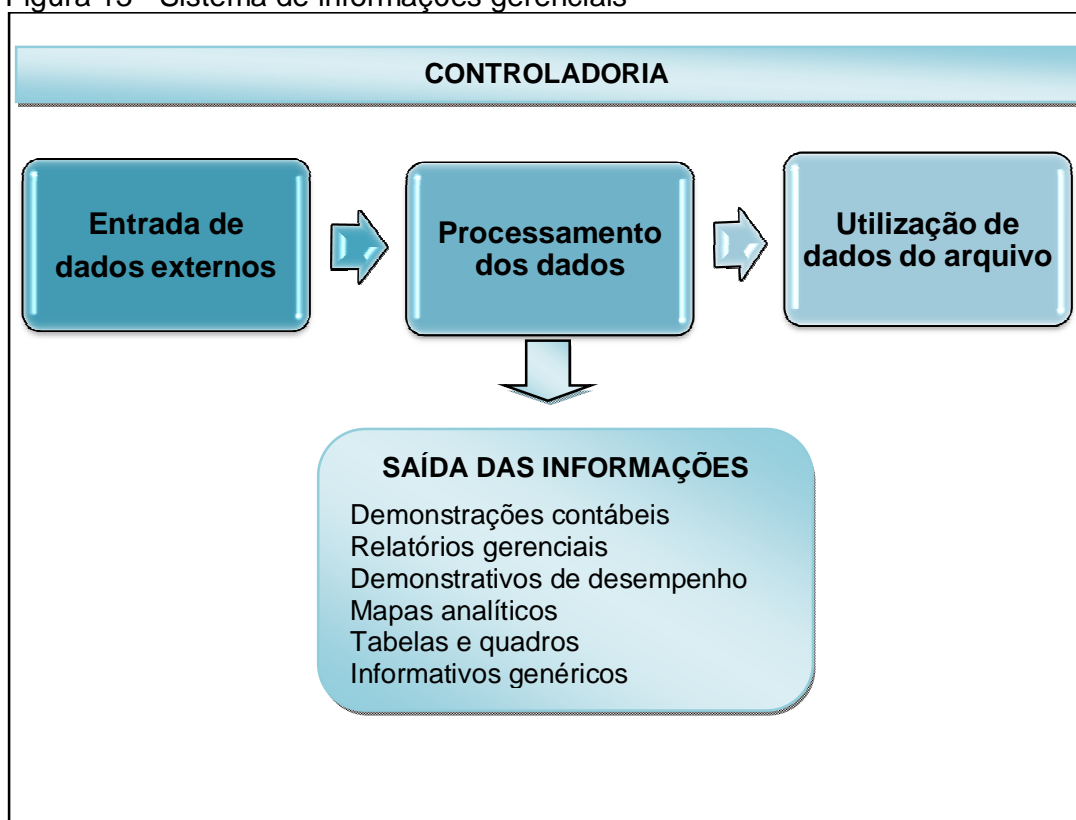
INFORMAÇÃO é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões.

GERENCIAL é o processo administrativo (planejamento, organização, direção e controle) voltado para resultados.

Quanto a definição deste sistema, Oliveira, Perez JR e Silva (2009, p. 55) elucidam que o SIG é “o processo de transformação de dados em informações que são utilizados na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.” Os autores ressaltam, também, que a controladoria utiliza deste sistema a fim de assessorar os gestores em diversas áreas.

Com intuito de melhor elucidar sobre o assunto, apresenta-se Figura 13, representando a explanação:

Figura 13 - Sistema de informações gerenciais



Fonte: Oliveira, Perez JR e Silva (2009, p. 55)

Percebe-se por meio do exposto na figura 13, que toda informação tem início em um dado, onde os mesmos serão processados a fim de gerar informações tempestivas e válidas à gestão das empresas.

Desta forma, com a explanação dos autores, fica evidente a utilidade dos sistemas de informações para a gestão das empresas, pois fornece subsídios aos gestores para o processo de tomada de decisões.

2.4.5 Modelagem de informações gerenciais

Conforme apresentado na concepção de diversos autores, a controladoria utiliza em suas atividades várias ferramentas de apoio a sua gestão, com intuito de melhorar a eficácia empresarial e otimizar os resultados.

Assim, de acordo com Savaris (2010), é importante que o modelo de informações demonstre os resultados apurados de cada departamento da empresa, tornando mais fácil a compreensão, promovendo um melhor entendimento das

movimentações ocorridas da companhia e com isso o administrador apresenta mais embasamento para o processo decisório. Complementando a explicação, cita-se Catelli (2001, p. 350), que explica,

é responsabilidade da controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializem-se em instrumentos disponibilizados aos gestores.

Na visão do autor, este modelo de apresentação de resultados, baseia-se nas demonstrações contábeis adaptadas pela controladoria, de forma a deixar as informações mais compreensíveis e com mais objetividade.

Quanto as técnicas de análises feitas nas demonstrações contábeis, constantes na modelagem de informações gerenciais, destaca-se:

- **Análise Vertical:** Matarazzo (2010, p. 243) esclarece sobre a mesma, afirmando que “a análise vertical baseia-se em valores percentuais das demonstrações financeiras.” Em outras palavras, o cálculo é feito com o percentual de cada conta em relação a um valor que serve como base.
- **Análise Horizontal:** É explicada por Perez JR, Pestana e Franco (1997, p. 159), onde indica “as variações que ocorreram nos valores monetários ou em valores relativos (% ou índices) em determinado período de tempo”. Enfatizada pelas mudanças ocorridas nas contas das demonstrações contábeis em relação a uma demonstração mais antiga.
- **Análise por Quocientes:** Este método tem o intuito de comparar “dois valores patrimoniais, dividindo-se um pelo outro. Esse método tem a vantagem de indicar a relação de grandeza existente entre os itens comparados.” Em outras palavras, é caracterizado pela relação entre as contas ou grupos de contas. (REIS, 2003, p. 109)

Em relação às demonstrações contábeis e financeiras utilizadas pelas empresas, Marion (2002, p. 21) elenca alguns demonstrativos que devem ser analisados:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (Doar)
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA);
- Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC);
- Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Ressalta-se que não é o foco principal do presente trabalho aprofundar-se nos assuntos acima descritos, por isso optou-se por estudar somente alguns dos demonstrativos elencados pelo respectivo autor, assim apresenta-se o Quadro 10 explicativo:

Quadro 10 - Demonstrações contábeis

Demonstração	Definição	Autor
Balanço Patrimonial (BP)	"O balanço apresenta a posição patrimonial e financeira de uma empresa em dado momento. A informação que esse demonstrativo fornece é totalmente estática e, muito provavelmente, sua estrutura se apresentará relativamente diferente algum tempo após seus encerramento. [...] O balanço compõe-se de três partes essenciais: <i>ativo, passivo e patrimônio</i> . Cada uma dessas partes apresenta suas diversas contas classificadas em "grupos", os quais, por sua vez, são dispostos em ordem decrescente de grau de liquidez."	Neto (2002, p.58)
Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	"A Demonstração do Resultado do Exercício é uma peça contábil que mostra o resultado das operações sociais - Lucro ou prejuízo - e que procura evidenciar tanto o resultado operacional do período, ou seja, o resultado das operações principais e acessórias da empresa, provocado pela movimentação dos valores aplicados no Ativo, como o resultado líquido do período, ou seja, aquela parcela do resultado que, efetivamente, ficou à disposição dos sócios para ser retirada ou reinvestida."	Reis (2003, p.71)
Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	"A Demonstração dos Fluxos de Caixa indica, no mínimo, as alterações ocorridas no exercício no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregadas em fluxos das operações, dos financiamentos e dos investimentos. Essa demonstração será obtida de forma direta (a partir da movimentação do caixa e equivalente de caixa) ou de forma indireta (com base no Lucro/Prejuízo do Exercício). As práticas internacionais dispõem que essa demonstração seja segregada em três tipos de fluxos de caixa: os fluxos das atividades operacionais, das atividades de financiamento e das atividades de investimentos."	Marion (2007, p. 64)
Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	"A Demonstração do Valor Adicionado evidencia quanto de riqueza uma empresa produziu, ou seja, quanto ela adicionou de valor a seus fatores de produção, e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital) e quanto ficou retido na empresa."	Marion (2007, p. 69)

Fonte: Neto (2002, p. 58); Reis (2003, p. 71); Marion (2007, p. 64, 69).

Ressalta-se ainda que, a controladoria é responsável por extrair informações das ferramentas gerenciais e modelar conforme os demonstrativos contábeis pertinentes, assim, a partir destes elaborar um relatório aos administradores da empresa, com intuito de apresentar de forma clara e compreensível as informações da situação que a entidade encontra-se no presente cenário, com isso os gestores podem acompanhar o desempenho organizacional em qualquer período.

O Relatório de Informações Gerenciais (RIG) tem como objetivo, segundo Padoveze (2009, p. 85),

evidenciar os principais aspectos que motivaram o desempenho da empresa no último exercício, tornando claro como os resultados foram obtidos, e os motivos que levaram a empresa à atual situação, de tal forma que as eventuais dúvidas dos investidores com os números apresentados nos demonstrativos contábeis sejam sanadas.

Nessa divulgação das informações, as decisões que foram tomadas pelos gestores aparecem em confronto com o que foi orçado, e também os resultados que foram obtidos no período referente à atividade.

3 ESTUDO DE CASO

Neste momento, serão apresentados os dados coletados na empresa estudada, onde será realizada uma correlação com a base teórica do presente estudo com a prática utilizada no ambiente empresarial. Lembrando que o propósito desta pesquisa é apresentar a importância da controladoria na gestão das empresas, bem como a aplicação das ferramentas de gestão utilizadas por esta área em apoio ao processo decisório.

Desse modo, serão apresentados os instrumentos utilizados pela organização estudada, e como eles influenciam no processo de tomada de decisões. Também serão apresentados comentários do diretor da empresa, que discursam sobre a utilidade da controladoria e das ferramentas gerenciais na gestão empresarial.

3.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Fundada, inicialmente, com outra razão social no ano de 1989, a empresa surgiu com o objetivo de disponibilizar no mercado, loteamentos e construções de alto padrão de qualidade para os mais variados públicos. Em 2002, a empresa passou por uma nova fase, alterando sua razão social e direcionando sua atuação para loteamentos. Atualmente, são mais de três mil lotes por todo o sul catarinense.

A empresa analisada pertence a um Grupo empresarial e, assim como as outras empresas do grupo, tem um compromisso com a qualidade nos mínimos detalhes e com a satisfação dos seus clientes. A sede da empresa encontra-se em Içara, Santa Catarina, e atua na região sul do estado. Tem como objeto social, a incorporação de bens imóveis próprios; loteamento de terrenos e condomínios residenciais horizontal; bem como explorar a construção civil em todas as suas modalidades, por conta própria ou sob regime de empreitadas, destinadas à venda.

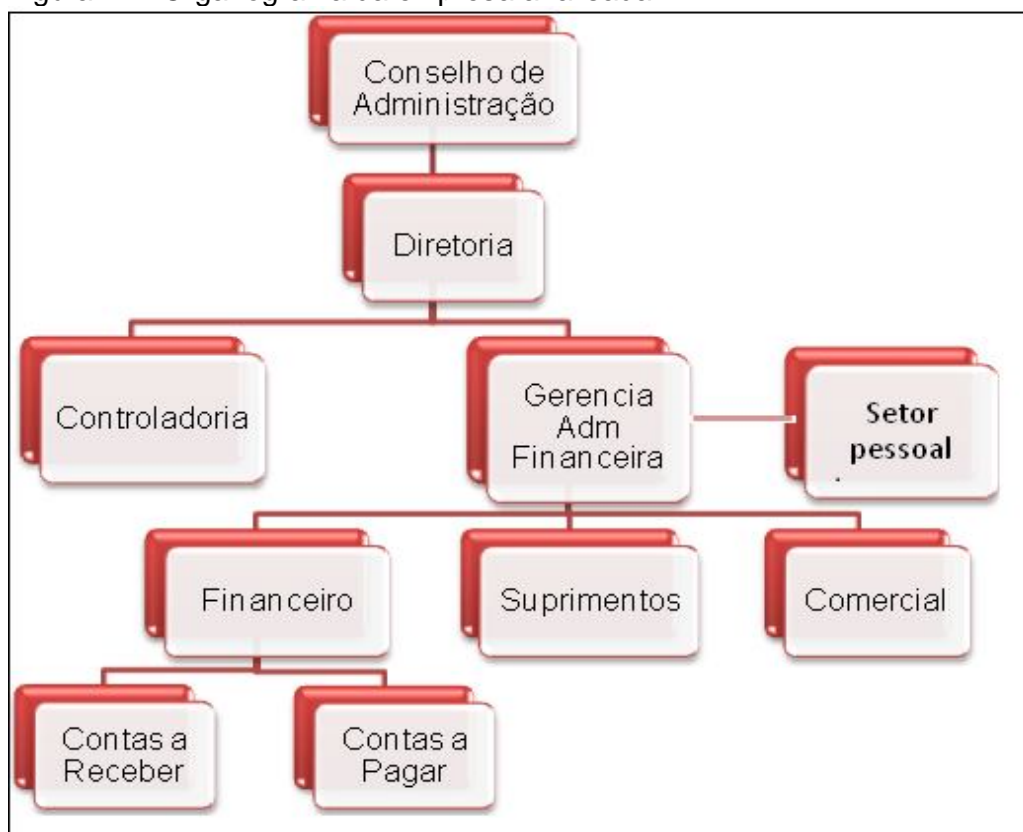
Em relação à abertura e infraestrutura de uma nova obra, a empresa começa analisando a área na qual fará o empreendimento pretendido, assim, após obter um espaço que comporte a estrutura do projeto, a empresa passa a desenvolver a infraestrutura necessária para criação de um novo empreendimento. Durante todo desenvolvimento e manutenção da área, que pode variar de dois até

três anos, a empresa também desenvolve um projeto de viabilização do empreendimento e, juntamente com as documentações pertinentes da entidade, apresenta aos órgãos competentes para o devido registro e liberação para vendas.

Quanto às vendas, destaca-se o uso do *marketing* para divulgação e comercialização do produto, a empresa utiliza os serviços de uma agência de publicidade que desenvolve comerciais, *layouts* de produtos para divulgação da marca e também *banners* e panfletos para propaganda da disponibilidade dos estoques. Pode-se verificar também, a parceria realizada com imobiliárias, que fazem a venda do produto da empresa pesquisada, estas, por sua vez, divulgam e compartilham a tabela dos estoques que é ofertada aos clientes.

No que se refere à estrutura hierárquica da empresa, esta apresenta-se de forma sintética. Segue Figura 14 representando os setores existentes na empresa:

Figura 14 - Organograma da empresa analisada



Fonte: Elaborado pela Autora.

Percebe-se na empresa estudada que, assim como nas demais empresas, a informação é algo imprescindível na gestão das atividades, pois a atividade empresarial está cada dia mais seletiva e competitiva, e os gestores necessitam de balizadores que indiquem a real situação da entidade em um determinado momento, destacando o suporte informacional que apresenta os dados atualizados e precisos, garantindo a sustentabilidade empresarial.

Diante disto, a organização avaliada passou a utilizar-se de informações precisas em sua gestão e também de ferramentas gerenciais necessárias no exercício de suas atividades. Destaca-se o uso de instrumentos como: planejamento estratégico, *Balanced Scorecard*, sistema orçamentário e o relatório de informações gerenciais, que serão apresentados ao longo do corrente capítulo, bem como a utilidade destas ferramentas para esta empresa.

3.1.1 Planejamento estratégico

O primeiro planejamento estratégico foi desenvolvido pela entidade com abrangência de cinco anos, atualmente a empresa desenvolveu um novo planejamento com a mesma abrangência do citado anteriormente. A elaboração foi realizada pela cúpula administrativa, com a coordenação das gerências e dos Conselheiros Administrativos. Nesta etapa, foi levantado pelos participantes, o rumo que a empresa deve seguir nos anos subsequentes para assim atingir suas metas e estar de acordo com sua missão e visão empresarial.

A partir do planejamento estratégico efetivamente elaborado, sentiu-se a necessidade de acompanhar os planos de ação executados, a fim de atingir os objetivos propostos pelo programa. Dessa forma, é efetuada uma revisão anual que acontece em meados do mês de junho, antes de efetuar o orçamento para o ano seguinte, com o intuito de visualizar se a empresa está de acordo com o que foi delineado.

O planejamento estratégico é uma ferramenta gerencial que abrange as expectativas dos administradores e do conselho administrativo, é nesta ferramenta que são descritos os objetivos, as metas e os planos de ação a curto e longo prazo, além das datas que serão praticados os planos.

Será apresentada ao longo do trabalho a estrutura sistemática da formulação do planejamento estratégico, que é um grande suporte nas tomadas de

decisões da empresa foco deste estudo. Cabe ressaltar que esta metodologia adotada consiste em informações gerenciais, especificamente tratando das estratégias e planos de ação da entidade, portanto algumas informações não poderão ser divulgadas.

Apresenta-se a seguir a estrutura sistêmica do planejamento estratégico da empresa analisada:

- Missão: o propósito da empresa é "realizar o sonho da moradia própria, por meio da gestão de negócios imobiliários integrados ao meio ambiente." Percebe-se neste momento, a razão de ser da entidade, o porquê que ela existe.
- Visão: a entidade deseja, "Ser a maior empresa Sul - Catarinense em empreendimentos imobiliários, até o ano de 2017, oferecendo loteamentos, condomínios e construções com alto padrão de qualidade."
- Princípios: são crenças e valores existentes em uma organização e que norteiam a atividade empresarial, destaca-se abaixo os valores da empresa objeto do presente estudo:
 1. Excelência: sempre trabalhar com excelência em tudo que faz;
 2. Segurança: garantir a integridade de todos envolvidos com os empreendimentos da empresa, sendo clientes, fornecedores ou funcionários;
 3. Agilidade: os empreendimentos e loteamentos são entregues todos dentro do prazo estipulado, um compromisso da empresa com seus clientes;
 4. Entusiasmo: pessoas entusiasmadas são muito mais felizes, inspiradas, apaixonadas, dispostas e criativas. Na empresa objeto de estudo, os funcionários são motivados ao máximo para que atuem dessa forma;
 5. Sustentabilidade: desenvolver ações pensando sempre no meio ambiente, na sociedade e nas pessoas.
- Análise Ambiental Interna: neste momento são elencados os pontos fracos e fortes da entidade, conforme matriz SWOT apresentada no referencial teórico. Ressalta-se que por se tratar de informações peculiares da gestão da empresa, estes dados não serão relatados, elencando apenas os pontos visíveis ao meio externo. Pode-se destacar como ponto forte da empresa a qualidade em seus produtos e um ponto fraco a mão-de-obra terceirizada qualificada.

- Análise Ambiental Externa: também segue a mesma sistemática da matriz SWOT, porém esta análise tem o foco com o meio externo, elencando as oportunidades e ameaças de mercado. Pode-se identificar como oportunidade o lançamento de um novo empreendimento e uma ameaça a política governamental.
- Mapa Estratégico: conforme caso prático apresentado na página 56, a empresa também define seu mapa estratégico, atrelando conforme as quatro perspectivas (Financeira, Clientes, Processos internos e Aprendizado e Crescimento), que permiti o alcance da missão e visão empresarial.
- Projetos Estratégicos e Planos de Ação: são estabelecidas neste momento as estratégias empresariais e os planos de ação colocados em prática por cada setor existente na instituição, pois a entidade leva em consideração o trabalho em grupo, portanto todos os setores devem colocar em prática o planejamento elaborado, a fim de alcançar as metas e os objetivos propostos.

Deste modo, os planos de ação são divididos por área, assim cada qual delimita as estratégias que serão utilizadas, possibilitando o alcance da estratégia. A seguir, representa-se por meio do Quadro 11 um exemplo de plano de ação da organização analisada:

Quadro 11 - Modelo de plano de ação

PLANO DE AÇÃO			
Área	Comercial		
Objetivo	Comercializar 40% a mais que o período anterior		
Projeto Estratégico	Aumentar canais de venda		
Estratégia nº 01	Divulgação através de panfletos e banners		
Responsável	João	Setor	Vendas
Início Previsto 01/09/2012		Término Previsto 31/12/2012	

Fonte: Adaptado da empresa pesquisada.

Portanto, constata-se que os planos são divididos por área de atuação, onde cada setor irá acompanhar e executar a estratégia conforme suas necessidades. Também é necessário analisar o custo empregado na aplicação de um plano de ação, por isso é preciso visualizar se esta será viável para a empresa.

É importante enfatizar que esta ferramenta de gestão detalha os planos da empresa a um curto e longo período de tempo, assim serve de apoio ao processo decisório e baliza as ações adotadas pelos gestores.

3.1.2 *Balanced Scorecard*

Como visto, o mapa estratégico é uma metodologia oriunda do BSC que serve como abertura do planejamento estratégico, por isso, a empresa estudada utiliza-se desta ferramenta para medir o desempenho da estratégia empresarial que foi elaborada pelos administradores. Assim, conforme o plano vai sendo executado e revisado pelos responsáveis, o mapa estratégico do BSC passa por atualizações em paralelo ao planejamento estratégico. Infere-se que por meio deste instrumento de gestão empresarial, pode-se verificar a estratégia sob quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento), fundamentadas no referencial teórico deste trabalho.

A responsabilidade de revisão e manutenção do BSC fica a cargo da controladoria, que alinha a estratégia de acordo com o planejamento elaborado pela empresa, assim os gestores podem visualizar se a estratégia empresarial está sendo cumprida pelas atividades desenvolvidas.

Em relação ao controle e execução das estratégias, pode-se observar que estas, por sua vez, também estão atreladas à controladoria, que faz o levantamento de indicadores para cada perspectiva, assim é possível mensurar se a estratégia empresarial está sendo cumprida e se as atividades operacionais estão trazendo resultados positivos à empresa.

3.1.3. Sistema orçamentário

A projeção orçamentária é desenvolvida anualmente, sempre após a revisão do planejamento estratégico, assim é possível projetar o que a empresa deseja para o próximo exercício, pois como na maioria das organizações, a entidade examinada desenvolve o orçamento com o período de um ano, com revisão no meio do ano orçado. Este mecanismo permite à organização, visualizar de forma numérica, o que a empresa espera alcançar para o período em termos de resultados definidos pelo plano estratégico.

Ressalta-se que na empresa analisada, a controladoria é responsável pelo controle orçamentário e pela elaboração da projeção orçamentária, no entanto todos os funcionários, responsáveis por cada setor, também estão envolvidos no processo no que tange os resultados de suas áreas, pois a empresa traz a divisão das despesas por centro de custo consolidados.

O primeiro passo para iniciar a projeção orçamentária realizada pela empresa pesquisada, é realizar uma análise de mercado, onde verifica-se a demanda existente para o produto ofertado pela entidade, nessa pesquisa também busca-se verificar as variáveis externas que a empresa possua e que possa modificar o desempenho organizacional, tanto em fatores positivos, como negativos, pois assim pode-se observar onde a entidade está realmente com melhor desempenho e onde precisa de maior atenção.

Depois de definir a análise de mercado, a controladoria define as premissas que serão utilizadas para projetar o que a empresa deseja realizar, uma vez que são ligadas diretamente ao plano pretendido pela entidade. Assim, segue Quadro 12 com as premissas estabelecidas pela organização estudada de acordo com cada plano estipulado.

Quadro 12 - Premissas orçamentárias

PREMISSAS	
PLANO DE VENDAS	Informações
Vendas: determina-se o quanto espera-se faturar em um ano	Quantidade de lotes vendidos
Devoluções: delimita-se um percentual aceitável em relação as devoluções efetuadas no período anterior	Percentual sobre o faturamento baseado no período anterior
Loteamento e Condomínios: é feito a separação por centro de custo, sendo cada empreendimento um centro de custo diferente	Percentual de venda esperada por obra lançada
Preço médio de vendas: faz-se a mensuração do preço médio de vendas, conforme o loteamento e metragem estipulada	Preço médio conforme metragem do lote e loteamento em questão
Sazonalidade: percentual entre a oferta e a demanda de mercado	Percentual representando as vendas de um determinado período
PLANO DE INFRAESTRUTURA/MANUTENÇÃO/COMPRAS	
Novos Empreendimentos: definição de novas obras a serem lançadas conforme o planejamento desenvolvido	Quantidade de novos empreendimentos a passar pela infraestrutura e manutenção
Terceirização: estipula-se os preços que serão praticados por contratação terceirizada, muito utilizada pela empresa estudada, que terceiriza todas as obras de infra e manutenção	Preço médio terceirizado dos serviços com infraestrutura e manutenção
Origem dos serviços: identifica-se em qual empreendimento foi realizado o serviço para o fim de recolhimento de ISS	Valor do ISS com base no valor dos serviços
Compra material p/ obra: comparando com outras obras já realizadas, mensura-se a quantidade e os valores dos materiais que serão utilizados como: poste, base britada, tubos PVC, tubos de concreto, lajota, entre outros.	Preço médio de compras

Continua...

Conclusão

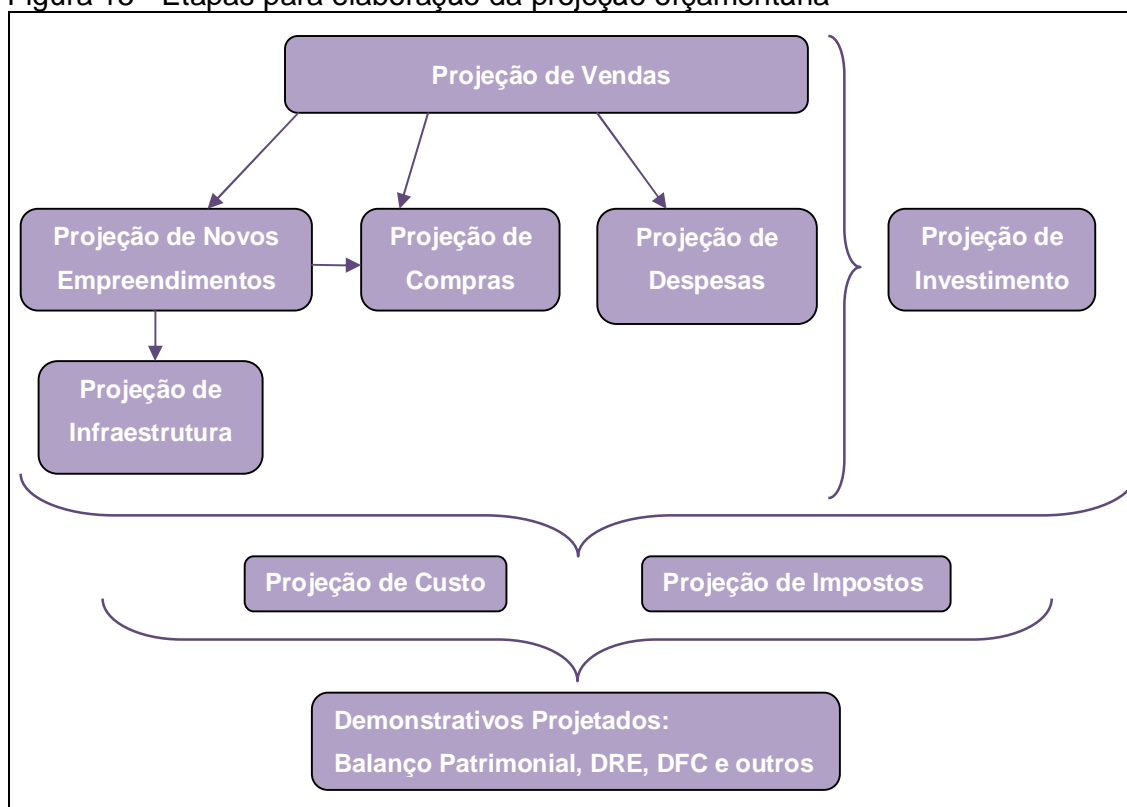
PLANO DE CUSTO	
Sistema de Custeio: calcule-se o custo por empreendimento, (centro de custo), totalizando seu custo total de obra. Divide-se o custo total pela quantidade de lotes criados, assim, tem-se o preço médio unitário por lote.	Preço custo médio por produto
PLANO DE DESPESAS OPERACIONAIS	
Despesas Variáveis: proporcionais ao faturamento. Cita-se algumas como: comissões, despesas bancárias	Percentual sobre faturamento
Despesas Fixas: não alteram conforme o faturamento, são despesas orçadas em todo mês, como exemplo: Jurídico	Valor das despesas fixas
Folha de Pagamento: considera-se o aumento resultante da convenção coletiva, e também os gestores consideram um aumento para valorização de alguns funcionários	Valor das despesas com pessoal, mais encargos e percentual de aumento salarial
Marketing: defini-se um percentual a ser utilizado do faturamento	Valor das despesas com Marketing
PLANO DE INVESTIMENTO	
Investimentos: projeta-se um valor a ser utilizado para investimento	Valor do Investimento
PREMISSAS TRIBUTÁRIAS	
Regime de Tributação: mensura-se em controle paralelo o valor dos impostos, sabendo que a empresa é optante pelo Lucro Real	Percentual de Tributação
Vendas e Compras: por se tratar de uma construtora a apuração de Pis e Cofins é diferenciada, portanto não credita-se nas entradas e não tem-se os débitos pela saída, apura-se pelo regime de caixa	Percentual aplicado por Regime de Caixa
PREMISSAS DE FLUXO DE CAIXA	
Recebimentos: estima-se um valor a receber com base na carteira existente	Percentual de recebimento mensal
Recebimentos novas vendas: valor a ser recebido devido a novas vendas efetuadas no período	Percentual sobre novas receitas
Inadimplência: identifica-se o percentual aceitável de inadimplência	Percentual estimado de inadimplência
Pagamento de Compras e Serviços Terceirizados: considera-se conforme os prazos praticados	Percentual de pagamento mensal
Dividendos: projeta-se a distribuição dos dividendos	Valor a distribuir de dividendos
Despesas Operacionais: para efeito de caixa, considera-se as despesas operacionais estimadas no mês anterior, que serão realizadas no mês atual	Valor a ser pago de despesas operacionais
Aplicações: prospecta-se um valor a ser aplicado, conforme a disponibilidade em caixa	Valor a ser aplicado

Fonte: Elaborado pela Autora.

Percebe-se com a apresentação do Quadro 12 que, com as premissas estipuladas, pode-se passar a elaboração das projeções orçamentárias, assim pode-se destacar os passos para elaboração da mesma.

A empresa, objeto deste estudo, elabora as projeções orçamentárias de acordo com a sequência apresentada na Figura 15:

Figura 15 - Etapas para elaboração da projeção orçamentária



Fonte: Elaborado pela Autora

Conforme exposto na Figura 15, percebe-se que em um primeiro momento a empresa começa a elaborar o seu orçamento pela projeção de venda, assim consegue posteriormente definir outras projeções. Pode-se verificar que a projeção orçamentária é finalizada com a elaboração dos demonstrativos com resultados estimados pela entidade.

Depois de finalizado o orçamento, a empresa monta um relatório abordando todas as projeções elaboradas para o próximo período, o qual é encaminhado ao conselho administrativo para a devida aprovação. Assim, após ser aprovado, ele estará vigente durante todo ano seguinte, até a sua revisão, que pode ou não alterar alguma informação. A alteração só pode ser efetuada com a aprovação do conselho de administração da empresa.

Referindo-se ao acompanhamento da realização do orçamento, este é elaborado mensalmente, por meio de relatórios de acompanhamentos, com comparação entre o que foi orçado e realizado. No que se refere à coleta dos dados, o processamento e registro das operações para transformá-los em informações, a empresa estudada utiliza dois *softwares* de acompanhamento das informações.

Um *software* tem o foco na área contábil, servindo de apoio a controladoria, pois é com este sistema que a empresa consegue visualizar e emitir informações importantes como as despesas operacionais, tributos, depreciação e outros dados relevantes a entidade. Também é por meio deste sistema que são geradas as demonstrações como Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, entre outros. O outro *software* é caracterizado como um sistema ERP², que se destaca por abranger informações sobre o desempenho das áreas comercial, financeira e compras.

Os dados coletados por estes sistemas são processados e também acompanhados por planilhas do Excel, onde se faz o controle orçamentário paralelo com as informações realizadas por estes softwares, assim, é possível evidenciar as variações ocorridas entre o orçado e o realizado de um determinado período e em cada nível de operação organizacional.

Desse modo, é obrigação da controladoria realizar mensalmente, até o quarto dia útil do mês, o fechamento de todas as atividades desenvolvidas no mês anterior, emitindo dos sistemas de apoio toda informação necessária para elaboração do relatório de informações gerenciais.

3.1.4 Relatório de informações gerenciais

O relatório de informações gerenciais contempla todas as informações inerentes da empresa sobre o seu desempenho organizacional, e todas as atividades patrimoniais, econômicas e financeiras realizadas em um determinado período, este relatório apresenta-se sempre em comparação com o orçamento pretendido pela entidade, além da variação ocorrida, tanto no mês em questão quanto no acumulado.

Infere-se que por tratar-se de um documento voltado exclusivamente à gestão empresarial, o mesmo não poderá ser apresentado na íntegra, serão comentados apenas alguns demonstrativos apresentados aos conselheiros, e lembrando que as demonstrações apresentadas a seguir, estão com valores fictícios, multiplicados por um denominador comum, assim não serão divulgados os

² Sistema ERP: *Enterprise Resources Planning* (Planejamento de Recursos Empresariais).

valores exatos, apenas uma ilustração de como acontece na realidade, para um melhor entendimento do assunto tratado.

Desta forma, na abertura do relatório da empresa analisada, tem-se o sumário geral, que apresenta um resumo das informações apresentadas nos outros demonstrativos, assim observa-se o Quadro 13:

Quadro 13 - Sumário geral

SUMÁRIO GERAL							
SETEMBRO/2012							
RESULTADO ECONÔMICO	REAL MÊS ANT	MÊS ATUAL			ACUMULADO ANO		
		REAL	ORÇADO	VAR. (R/O)%	REAL	ORÇADO	VAR. (R/O)%
RECEITA BRUTA TOTAL	8.242.500	3.882.700	5.161.600	-32,9%	63.084.993	55.585.800	11,9%
C.P.V.	2.486.056	521.703	1.634.391	-213,3%	21.703.757	15.284.752	29,6%
% C.P.V. S/ RECEITA BRUTA	30,2%	13,4%	31,7%	-135,7%	34,4%	27,5%	20,1%
LUCRO BRUTO	4.994.012	3.177.042	3.049.761	4,0%	35.545.874	35.730.660	-0,5%
RESULTADO OPERACIONAL (2)	2.397.316	852.031	1.648.206	-93,4%	14.978.988	25.180.573	-68,1%
MARGEM OPERACIONAL	32,0%	23,0%	35,2%	-52,7%	26,2%	49,4%	-88,6%
RESULTADO LÍQUIDO	1.502.760	328.344	933.437	-184,3%	8.511.231	18.042.835	-112,0%
MARGEM LÍQUIDA	20,1%	8,9%	19,9%	-124,5%	14,9%	35,4%	-137,9%
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	922.402	847.582	578.008	31,8%	8.403.195	5.121.852	39,0%
DESPESAS COMERCIAIS	171.150	-	187.600	-100,0%	581.700	1.474.800	-153,5%
EBITDA	3.597.009	2.027.915	1.981.441	2,3%	23.842.715	28.164.601	-18,1%

RESULTADO FINANCEIRO							
VOLUME DE ENTRADAS	25.844.379	9.432.187	7.042.990	25,3%	62.101.271	43.575.983	29,8%
GASTOS COM PESSOAL	562.233	489.300	540.038	-10,4%	5.324.236	4.728.502	11,2%
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	542.955	602.721	362.334	39,9%	3.935.279	3.273.858	16,8%
DESPESAS COMERCIAIS	262.206	165.963	492.450	-196,7%	1.343.017	3.871.350	-188,3%
RESULTADO FINANCEIRO	8.900	7.285	1.000	86,3%	108.332	189.000	-74,5%
GERAÇÃO OPER. DE CAIXA	22.264.694	4.849.826	4.024.364	17,0%	19.211.160	8.901.495	53,7%
INVESTIMENTOS/APLIC	2.310.000	210.000	-	100,0%	5.072.123	1.264.483	75,1%
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA	19.954.694	4.639.826	4.024.364	13,3%	14.139.037	7.637.012	46,0%
EMPREST/ADIANT.	(18.551.136)	665.170	(39.118)	105,9%	(3.018.102)	2.968.817	198,4%
FLUXO DE CAIXA	645.247	4.530.200	3.950.308	12,8%	4.530.200	3.950.309	12,8%
SALDO ATUAL DE CAIXA	2.763.433	7.293.633	7.090.610	2,8%	7.293.633	7.090.610	2,8%

Fonte: Empresa Pesquisada

Percebe-se que o Quadro 13, demonstra de forma resumida os resultados auferidos em um determinado período, assim o leitor tem uma visão sintética do desempenho da empresa.

Quanto a convocação para a reunião sobre os resultados, a empresa utiliza uma ata, que é enviada a todos os participantes, e após a reunião é novamente enviada, para resumir os assuntos abordados no dia. Apresenta-se um exemplo simples de Ata, conforme quadro que segue:

Quadro 14 - Exemplo de ata

Ata da reunião Anterior – Conselho Administrativo	
Data:	31/10/2012
Horário:	15h30min
Local:	Sala de reuniões diretoria
Presentes:	Gerentes e Diretores
Na presente reunião foram aprovados os seguintes itens:	
1 – Aumentar o investimento em construção;	
2 – Lançamento de um novo empreendimento	

Fonte: Adaptado da Empresa Pesquisada

Salienta-se que esta Ata é importante na empresa analisada, pois com ela os gestores podem analisar as decisões tomadas e que podem trazer resultados positivos à organização.

Foi possível analisar na entidade estudada, que existe um item dentro do RIG da empresa, que se destina a relatar sobre as mudanças ocorridas pela atividade empresarial, também são apresentados, os pontos positivos e negativos ocorridos no período. Como modelo de comentários, apresenta-se Quadro 15:

Quadro 15 - Exemplo de comentários gerenciais

INFORMAÇÕES GERENCIAIS**SETEMBRO/2012****Ao
Conselho de administração****Passamos a apresentar, as informações gerenciais relativas ao mês de Setembro de 2012, quais sejam:****DESTAQUES PRINCIPAIS:**

- Encerra-se o mês, obtendo uma receita bruta abaixo do orçado, mas pode-se destacar, que no acumulado a receita aparece acima do orçado, ultrapassando as expectativas. Destaca-se também, as entradas de caixa que obteve uma variação de 25,3% cima do orçado.

DESTAQUES POSITIVOS:

- Como comentado no item anterior, as entradas de caixa está superando o orçamento, no acumulado apresenta-se 29,8% maior que o orçado;
- Também no caixa, obteve-se uma redução nas despesas comerciais, que comparada com o orçado apresenta-se uma variação de 196,7% negativa.
- As receitas financeiras, no DRE, estão sendo realizadas em 100%, e não estavam orçadas

DESTAQUES NEGATIVOS:

- As despesas financeiras no DRE, apresentam variação de 74% no mês e no acumulado já chegam a 68,7%.
- As despesas administrativas no fluxo de caixa, apresentam variação de 39,9% maior em relação ao orçado;
- Também no fluxo de caixa, na rubrica do imobilizado, o mesmo apresenta variação positiva no acumulado de 75,1%.

AÇÕES IMEDIATAS:

- Redução das despesas;
- Otimizar compras de materiais para obra, afim de reduzir custo;
- Alavancar as vendas, com o lançamento de um novo empreendimento.

Cordialmente,**Controladoria.**

Fonte: Adaptado da Empresa Pesquisada

É importante destacar, que os comentários são elaborados pela controladoria com auxílio do Diretor, assim este pode conferir se todos os destaques relevantes e de importância da empresa estão, de fato, sendo levados para o conselho da administração.

Quanto à estrutura utilizada pela empresa para elaboração do RIG, constatou-se que esta apresenta demonstrativos contábeis, financeiros e econômicos, comparativos operacionais, comentários, gráficos e outros. Tais demonstrativos servem para acompanhamento do orçamento e da eficácia empresarial.

Salienta-se que todas as demonstrações e comparativos apresentam informações do resultado do mês anterior, do mês atual e também o valor da projeção para aquele período, sendo assim, apresenta-se informações com a comparação de orçado *versus* realizado, bem como os valores acumulados até o mês em questão da análise.

Desta forma, apresentam-se a partir deste momento, alguns demonstrativos utilizados pela empresa analisada, a fim de demonstrar os resultados apurados. Primeiramente apresenta-se o DRE:

Quadro 16 - Demonstração do resultado do período (DRE)

	MÊS ANT.	MOVIMENTO DO MÊS			ACUMULADO DO PERÍODO		
		MÊS ATUAL			MÊS ATUAL		
		REAL	REAL	ORÇ	Var. %	REAL	ORÇ
RECEITA BRUTA	8.242.500	3.882.700	5.161.600	-32,9%	63.084.993	55.585.800	11,9%
DEDUÇÕES	(762.431)	(183.955)	(477.448)	-159,5%	(5.835.362)	(4.570.388)	21,7%
Impostos	(762.431)	(183.955)	(477.448)	-159,5%	(5.835.362)	(4.570.388)	21,7%
RECEITA TOTAL LÍQUIDA	7.480.069	3.698.745	4.684.152	-26,6%	57.249.631	51.015.412	10,9%
C.P.V. / C.M.V.	(2.486.056)	(521.703)	(1.634.391)	-213,3%	(21.703.757)	(15.284.752)	29,6%
LUCRO BRUTO	4.994.012	3.177.042	3.049.761	4,0%	35.545.874	35.730.660	-0,5%
% L. BRUTO	66,8%	85,9%	65,1%	24,2%	62,1%	70,0%	-12,8%
DESP. OPERACIONAIS	(1.093.552)	(847.582)	(765.608)	9,7%	(8.984.895)	(6.596.652)	26,6%
Despesas Administrativas	(922.402)	(847.582)	(578.008)	31,8%	(8.403.195)	(5.121.852)	39,0%
Despesas Comerciais	(171.150)	-	(187.600)	-100,0%	(581.700)	(1.474.800)	-153,5%
OUTRAS REC/DESP OPERAC	(315.000)	(315.000)	(315.000)	0,0%	(2.835.000)	(1.080.000)	61,9%
Aluguel recebido / pago	(315.000)	(315.000)	(315.000)	0,0%	(2.835.000)	(1.080.000)	61,9%
RESULT.OPERACIONAL (1)	3.585.461	2.014.460	1.969.153	2,2%	23.725.979	28.054.009	-18,2%
% RES. OPERACIONAL (1)	47,9%	54,5%	42,0%	22,8%	41,4%	55,0%	-32,7%
REC / DESP. FINANCEIRAS	(1.188.145)	(1.162.429)	(320.947)	72,4%	(8.746.991)	(2.873.436)	67,1%
RECEITAS FINANCEIRAS	9.801	69.948	0	100,0%	424.031	0	100,0%
DESPESAS FINANCEIRAS	(1.197.945)	(1.232.377)	(320.947)	74,0%	(9.171.022)	(2.873.436)	68,7%
RESULT.OPERACIONAL (2)	2.397.316	852.031	1.648.206	-93,4%	14.978.988	25.180.573	-68,1%
% RES.OPERACIONAL (2)	32,0%	23,0%	35,2%	-52,7%	26,2%	49,4%	-88,6%
RECEITAS/DESP. NÃO OPERAC.	(420.000)	(420.000)	(420.000)	0,0%	(3.780.000)	(1.440.000)	61,9%
RES. OPERAC. ANTES I.R. / C.S.	1.977.316	432.031	1.228.206	-184,3%	11.198.988	23.740.573	-112,0%
% R. OPER. ANTES I.R. / C.S.	26,4%	11,7%	26,2%	-124,5%	19,6%	46,5%	-137,9%
IMPOSTOS S/LUCRO (IRPJ / CS)	(474.556)	(103.687)	(294.769)	-184,3%	(2.687.757)	(5.697.737)	-112,0%
RESULTADO LÍQUIDO	1.502.760	328.344	933.437	-184,3%	8.511.231	18.042.835	-112,0%
% RES. LÍQUIDO	20,1%	8,9%	19,9%	-124,5%	14,9%	35,4%	-137,9%
% DESP. S/RECEITAS	14,6%	22,9%	16,3%	-28,7%	15,7%	12,9%	-17,6%
% DESP. ADM.S/ RECEITAS	12,3%	22,9%	12,3%	-46,2%	14,7%	10,0%	-31,6%
% DESP. COM.L.S/ RECEITAS	2,3%	0,0%	4,0%	0,0%	1,0%	2,9%	184,5%

Fonte: Empresa Pesquisada

Neste demonstrativo pode-se mensurar a receita total da empresa no período em análise, verificam-se os pontos positivos na atividade organizacional, bem como os fatores negativos ocorridos. Os gestores analisam os ganhos e as despesas totais e acompanham também o acumulado do ano até o presente mês. Demonstrações como esta, também são apresentadas por obra, assim, além de obter um resultado global, os administradores visualizam cada empreendimento individualmente.

Apresenta-se no Quadro 17, que segue, a DVA, forma diferenciada de apresentação do resultado:

Quadro 17 - Demonstração do valor adicionado (DVA)

	MÊS ANT.	MOVIMENTO DO MÊS				ACUMULADO DO PERÍODO		
		MÊS ATUAL			Var. %	MÊS ATUAL		
		REAL	REAL	ORÇ		REAL	ORÇ	Var. %
1-RECEITAS	8.242.500	3.882.700	5.161.600	-32,9%	63.084.993	55.585.800	11,9%	
Venda de mercadorias, produtos e serviços	8.242.500	3.882.700	5.161.600	-32,9%	63.084.993	55.585.800	11,9%	
(-) Devoluções								
2-INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS	(3.683.948)	(1.505.103)	(2.457.039)	-63,2%	(30.476.581)	(20.142.328)	33,9%	
Custos das mercadorias e serviços vendidos	(2.486.056)	(521.703)	(1.634.391)	-213,3%	(21.703.757)	(15.284.752)	29,6%	
Energia, serviços de terceiros e outras despesas	(1.197.892)	(983.400)	(822.648)	1	(8.772.824)	(4.857.576)	1	
3-VALOR ADICIONADO BRUTO	4.558.552	2.377.597	2.704.561	-13,8%	32.608.412	35.443.472	45,8%	
4-RETENÇÕES	11.548	13.455	12.288	8,7%	116.736	110.592	5,3%	
Depreciação, amortização e exaustão	11.548	13.455	12.288	8,7%	116.736	110.592	5,3%	
5-VALOR ADICIONADO LÍQUIDO	4.547.004	2.364.142	2.692.273	-13,9%	32.491.676	35.332.880	-8,7%	
6-VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA	9.801	69.948	0	100,0%	424.031	0	100,0%	
Receitas financeiras	9.801	69.948	0	100,0%	424.031	0	100,0%	
7-VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR	4.556.804	2.434.090	2.692.273	-10,6%	32.915.707	35.332.881	-7,3%	
8-DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO	4.556.804	2.434.090	2.692.273	-10,6%	32.915.707	35.332.881	-7,3%	
Pessoal e encargos	530.320	549.211	358.672	34,7%	5.087.977	3.140.484	38,3%	
Impostos, taxas e contribuições	1.236.987	287.642	772.217	-168,5%	8.523.119	10.268.125	-20,5%	
Juros	971.737	953.894	312.947	67,2%	7.958.380	2.801.436	64,8%	
Aluguéis	315.000	315.000	315.000	0,0%	2.835.000	1.080.000	61,9%	
Distribuição de Dividendos								
Lucros retidos / Prejuízo	1.502.760	328.344	933.437	-184,3%	8.511.231	18.042.835	-112,0%	

Fonte: Empresa Pesquisada

Este demonstrativo possibilita aos gestores visualizar o valor da riqueza gerada pela atividade operacional da empresa, dividindo-se em pessoal, impostos, juros, distribuição de lucros e ainda os lucros retidos do período.

Apresenta-se na sequência, o demonstrativo EBITDA:

Quadro 18 - EBITDA³

	MÊS ANT.	MOVIMENTO DO MÊS			ACUMULADO DO PERÍODO		
		MÊS ATUAL			MÊS ATUAL		
		REAL	REAL	ORÇ	Var.%	REAL	ORÇ
EBITDA CONSOLIDADO							
Lucro Líquido do Exercício	1.502.760	328.344	933.437	-184,3%	8.511.231	18.042.835	-112,0%
Ajuste Positivos	2.202.501	1.866.065	1.145.717	38,6%	16.628.779	11.001.174	33,8%
Provisão para Imposto de renda	296.597	64.805	184.231		1.679.848	3.561.086	
Provisão para contribuição social	177.958	38.883	110.539	-184,3%	1.007.909	2.136.652	-112,0%
Despesas não operacionais	530.000	530.000	530.000	0,0%	4.770.000	2.430.000	49,1%
Despesas financeiras	1.197.945	1.232.377	320.947	74,0%	9.171.022	2.873.436	68,7%
Ajuste Negativos	(119.801)	(179.948)	(110.000)	38,9%	(1.414.031)	(990.000)	30,0%
Receitas não operacionais	(110.000)	(110.000)	(110.000)	0,0%	(990.000)	(990.000)	0,0%
Receitas financeiras	(9.801)	(69.948)	(0)	100,0%	(424.031)	(0)	100,0%
Lucro Operacional Ajustado	3.585.461	2.014.460	1.969.153	2,2%	23.725.979	28.054.009	-18,2%
Depreciação	11.548	13.455	12.288	8,7%	116.736	110.592	5,3%
Amortização							
Ebitda	3.597.009	2.027.915	1.981.441	2,3%	23.842.715	28.164.601	-18,1%
% s/ Receita Líquida	48,1%	54,8%	42,3%	22,8%	41,6%	55,2%	-32,6%

Fonte: Empresa Pesquisada

³ Ebitda: Lucro Antes dos Juros, Imposto de Renda, Depreciação e Amortização.

Este demonstrativo é um indicador financeiro, pois representa a geração de caixa operacional, assim desconsideram-se os efeitos das despesas e receitas não-operacionais e financeiras, bem como os efeitos dos valores de depreciação e amortização.

Passa-se no momento a apresentação da DFC:

Quadro 19 - Demonstração do fluxo de caixa (DFC)

RUBRICAS	MÊS ANT.	MOVIMENTO DO MÊS			ACUMULADO DO PERÍODO		
	REAL	MÊS ATUAL			MÊS ATUAL		
		REAL	ORÇ	Var. %	REAL	ORÇ	Var. %
ENTRADAS	25.844.379	9.432.187	7.042.990	25,3%	62.101.271	43.575.983	29,8%
Receitas Próprias	25.724.637	9.432.187	6.979.990	26,0%	61.751.237	43.008.983	30,4%
Receitas Terceiros	119.742	-	63.000		350.034	567.000	-62,0%
SAÍDAS	(3.570.785)	(4.575.076)	(3.017.626)	34,0%	(42.781.779)	(34.485.488)	19,4%
Gastos com pessoal	(562.233)	(489.300)	(540.038)	-10,4%	(5.324.236)	(4.728.502)	11,2%
Fornecedores Contratados	-	-	-		(2.036.990)	(2.361.609)	-15,9%
Infraestrutura/Manutenção	(974.232)	(588.567)	(682.500)	-16,0%	(14.665.526)	(12.295.500)	16,2%
Distrato/Devoluções	-	(1.686.827)	-	100,0%	(7.108.746)	-	100,0%
Juros Pagos	(315.000)	(315.000)	(315.000)	0,0%	(2.835.000)	(2.835.000)	0,0%
Repasse	(259.190)	(292.629)	(292.629)	0,0%	(3.156.167)	(3.156.167)	0,0%
Impostos s/Receitas	(654.969)	(434.070)	(332.676)	23,4%	(2.376.819)	(1.963.502)	17,4%
Despesas Administrativas	(542.955)	(602.721)	(362.334)	39,9%	(3.935.279)	(3.273.858)	16,8%
Despesas Comerciais	(262.206)	(165.963)	(492.450)	-196,7%	(1.343.017)	(3.871.350)	-188,3%
GERAÇÃO BRUTA CAIXA	22.273.594	4.857.111	4.025.364	17,1%	19.319.492	9.090.495	52,9%
REC. / DESP. FINANCEIRAS	(8.900)	(7.285)	(1.000)	86,3%	(108.332)	(189.000)	-74,5%
GERAÇÃO OPER. CAIXA	22.264.694	4.849.826	4.024.364	17,0%	19.211.160	8.901.495	53,7%
INVESTIMENTOS/APLICAÇÕES	(2.310.000)	(210.000)	-	100,0%	(5.072.123)	(1.264.483)	75,1%
Imobilizado	(2.310.000)	(210.000)	-		(5.072.123)	(1.264.483)	75,1%
Aplicações Financeiras/Resgates	-	-	-		-	-	
GERAÇÃO LIQUIDA CAIXA	19.954.694	4.639.826	4.024.364	13,3%	14.139.037	7.637.012	46,0%
IMPOSTOS PARCELADOS	(338.310)	(354.795)	(14.937)	95,8%	(2.810.735)	(2.875.520)	-2,3%
DISTRIBUIÇÃO DIVIDENDOS	(420.000)	(420.000)	(20.000)	95,2%	(3.780.000)	(3.780.000)	0,0%
EMPRÉSTIMOS / ADIANTAM.	(18.551.136)	665.170	(39.118)	105,9%	(3.018.102)	2.968.817	198,4%
Pgto. Empréstimo Bancos	-	-	-		(2.202.527)	(2.202.526)	0,0%
Pgto Juros/Empréstimo Coligadas	(19.858.452)	(590.017)	(39.118)	93,4%	(13.278.988)	(7.323.658)	44,8%
Adiantamentos	24.238	(7.475)	-	100,0%	(123.814)	-	100,0%
Empréstimo Coligadas	1.283.078	1.262.662	-	100,0%	12.587.227	12.495.000	0,7%
FLUXO DE CAIXA	645.247	4.530.200	3.950.308	12,8%	4.530.200	3.950.309	12,8%
SALDO ANTERIOR	2.118.185	2.763.433	3.140.301	-13,6%	2.763.433	3.140.301	-13,6%
SALDO ATUAL	2.763.433	7.293.633	7.090.610	2,8%	7.293.633	7.090.610	2,8%

Fonte: Empresa Pesquisada

Pela demonstração do Fluxo de Caixa, os gestores podem avaliar as mudanças ocorridas nas entradas e saídas financeiras da empresa, seus recebimentos e pagamentos operacionais e não operacionais, podendo verificar o saldo disponível em caixa até o momento.

A seguir, apresenta-se o balanço patrimonial da entidade que fora o objeto do presente estudo:

Quadro 20 - Balanço patrimonial

ATIVO	MÊS ANT.	MOVIMENTO DO MÊS		
	REAL	MÊS ATUAL		
		REAL	ORÇ	Var. %
CIRCULANTE	105.015.499	106.108.833	102.334.573	3,56%
Disponibilidades	2.763.433	7.293.633	6.237.641	14,5%
Caixa/Banco conta movimento	901.616	5.354.508	4.388.508	18,0%
Aplicação de liquidez imediata	1.861.817	1.939.125	1.849.133	4,6%
Créditos	15.413.220	13.128.204	10.050.104	23,4%
Cientes	11.318.975	8.625.159	7.030.042	18,5%
Impostos a recuperar	1.722.450	1.722.450	1.722.450	0,0%
Outras contas a receber	2.371.796	2.780.596	1.297.611	53,3%
Estoques	86.838.845	85.686.996	86.046.828	-0,4%
Estoques	86.838.845	85.686.996	86.046.828	-0,4%
NAO CIRCULANTE	198.490.490	217.635.751	215.437.338	1,0%
Realizável a Longo Prazo	83.003.314	103.509.547	85.724.960	17,2%
Cientes	19.077.608	16.221.938	15.221.938	6,2%
Partes Relacionadas	5.964.722	5.964.722	4.771.777	20,0%
Adiantamento para futuro aumento de capital	17.658.000	32.958.000	26.366.400	20,0%
Outros Créditos	40.302.984	48.364.888	39.364.845	18,6%
Investimentos	16.103.393	14.685.861	15.664.919	-6,7%
Participação em Outras Empresas	16.103.393	14.685.861	15.664.919	-6,7%
Imobilizado	68.426.569	68.508.497	78.636.340	-14,8%
Imobilizado	68.426.569	68.508.497	78.636.340	-14,8%
Intangível	30.957.214	30.931.846	35.411.119	-14,5%
Intangível	30.957.214	30.931.846	35.411.119	-14,5%
Total de ativos	R\$ 303.505.989	R\$ 323.744.585	R\$ 317.771.911	1,8%
PASSIVO	REAL	REAL	ORÇ	Var. %
CIRCULANTE	29.393.096	50.378.608	45.668.912	9,3%
Passivos de Funcionamento	18.517.669	18.651.887	20.805.671	-11,5%
Fornecedores	2.020.406	2.169.553	3.721.235	-71,5%
Instituições financeiras				0,0%
Obrigações sociais e trabalhistas	3.715.009	3.725.397	3.477.037	6,7%
Impostos e contribuições diversas	12.782.253	12.756.936	13.607.399	-6,7%
Outros débitos	10.875.427	31.726.721	24.863.242	21,6%
Antecipação de clientes	1.416.077	23.954.687	19.163.750	20,0%
Distratos a pagar	1.686.827	-	-	0,0%
Credores diversos	7.772.523	7.772.034	5.699.492	26,7%
NAO CIRCULANTE	115.633.743	114.558.484	113.623.849	0,8%
Passivos de Funcionamento	115.633.743	114.558.484	113.623.849	0,8%
Instituições financeiras				0,0%
Partes Relacionadas	41.092.974	41.765.618	37.212.398	10,9%
Custos orçados a realizar	17.355.490	17.643.247	17.643.247	0,0%
Resultados de exercícios futuros	39.041.228	36.995.342	36.995.342	0,0%
Impostos e contribuições diversas	18.144.052	18.154.277	21.772.862	-19,9%
PATRIMONIO LIQUIDO	158.479.150	158.807.494	158.479.150	0,2%
Capital social	156.843.150	156.843.150	156.843.150	0,0%
Resultados acumulados	1.636.000	1.964.344	1.636.000	16,7%
Total de passivos	303.505.989	323.744.585	317.771.911	1,8%

Fonte: Empresa Pesquisada

O Balanço Patrimonial da empresa tem como objetivo, apresentar a posição patrimonial e financeira da empresa em um determinado período.

Abaixo, apresenta-se a análise de liquidez:

Quadro 21 - Análise de liquidez

LIQUIDEZ CONSOLIDADO	REAL MÊS ANT	MÊS ATUAL		
		REAL	ORÇADO	VAR. (R/O)%
Geral	1,30	1,27	1,18	7,1%
Corrente	3,57	2,11	2,24	-6,4%
Seca	0,62	0,41	0,36	12,0%

Fonte: Empresa Pesquisada

Por meio desta demonstração, os gestores avaliam a liquidez da empresa, a capacidade que a mesma tem de pagar suas dívidas, pode-se verificar a realização dos ativos da entidade frente aos seus passivos.

O último demonstrativo a ser apresentado, para fim de esclarecer o assunto desta pesquisa, é o de despesas operacionais:

Quadro 22 - Demonstrativo de despesas operacionais

RUBRICAS	MOVIMENTO DO MÊS				ACUMULADO DO PERÍODO		
	MÊS ANT.	MÊS ATUAL			MÊS ATUAL		
	REAL	REAL	ORÇ	Var. %	REAL	ORÇ	Var. %
Total Gastos C/Pessoal	530.320	549.211	358.672	34,7%	5.087.977	3.140.484	38,3%
Salários e Ordenados	274.124	301.392	225.580	25,2%	2.771.871	1.975.147	28,7%
Encargos e Provisões	256.197	247.819	133.092	46,3%	2.316.106	1.165.337	49,7%
Total Outras Despesas	392.081	298.371	219.336	26,5%	3.315.218	1.981.368	40,2%
Assinatura, Mensalidades e Anuidades	8.748	9.164	6.000	34,5%	76.725	54.000	29,6%
Brindes	-	-	840	-	-	7.560	-
Combustíveis	6.300	-	6.600	-	44.352	59.400	-33,9%
Comunicação	14.495	16.822	8.400	50,1%	89.324	75.600	15,4%
Consultorias, Assessorias e Auditorias	105.189	105.189	63.600	39,5%	914.812	572.400	37,4%
Contribuições e Doações	-	-	1.080	-	10.500	9.720	7,4%
Depreciações	11.548	13.455	12.288	8,7%	116.736	110.592	5,3%
IPTU	-	-	-	-	-	14.400	-
Indenizações, Desp.Judiciais e Legal.Dvs	24.642	15.063	11.400	24,3%	361.251	102.600	71,6%
Informática	24.122	25.499	15.408	39,6%	230.690	131.616	42,9%
Material de Expediente Desenho	12.535	6.764	9.000	-33,1%	79.060	81.000	-2,5%
Material de Manutenção	5.460	1.205	1.560	-29,4%	17.376	14.040	19,2%
Material e Serviço de Fotocópia	6.557	5.434	3.600	33,7%	30.640	32.400	-5,7%
Outras Despesas	9.695	3.999	720	82,0%	70.933	6.480	90,9%
Premios de Seguro	-	10.186	960	90,6%	49.479	8.640	82,5%
Publicidade e Propaganda	-	-	4.200	-	85.185	37.800	55,6%
Serviços Terceiros PJ	133.391	85.591	48.000	43,9%	850.979	432.000	49,2%
Treinamento	29.400	-	25.200	-	287.175	226.800	21,0%
Viagens e Estadas	-	-	480	-	-	4.320	-
TOTAL DESPESAS OPERACIONAIS	922.402	847.582	578.008	31,8%	8.403.195	5.121.852	39,0%

DEMONSTRATIVO DESPESAS/RECEITAS FINANCEIRAS

RUBRICAS	MOVIMENTO DO MÊS				ACUMULADO DO PERÍODO		
	MÊS ANT.	MÊS ATUAL			MÊS ATUAL		
	REAL	REAL	ORÇ	Var. %	REAL	ORÇ	Var. %
Total Despesas Financeiras	1.197.945	1.232.377	320.947	74,0%	9.171.022	2.873.436	68,7%
Despesas Tarifas Bancárias	9.018	7.322	8.000	-9,3%	110.117	72.000	34,6%
Juros Financiamentos	971.737	953.894	312.947	67,2%	7.958.380	2.801.436	64,8%
Desc. Concedidos/Var. Monetária	217.190	271.162	-	100,0%	1.102.525	-	100,0%
Total Receitas Financeiras	9.801	69.948	-	100,0%	424.031	-	100,0%
Juros Ativos	9.685	69.948	-	100,0%	423.793	-	100,0%
Rendimentos Aplicações Financeiras	116	-	-	-	239	-	100,0%
Resultado Financeiro Líquido	(1.188.145)	(1.162.429)	(320.947)	72,4%	(8.746.991)	(2.873.436)	67,1%

Fonte: Empresa Pesquisada

Destaca-se que por meio deste demonstrativo, os gestores analisam como se divide o valor correspondente às despesas operacionais, receitas e despesas financeiras.

Infere-se que é pelas informações elencadas no relatório de informações gerenciais, que os gestores podem analisar os resultados apurados pela empresa em dado momento. Assim, podem tomar decisões importantes à empresa, como medidas de ações novas ou até mesmo ações corretivas, em algum fator que está ocasionando relevância negativa à empresa.

É realizada na terceira semana do mês a reunião dos resultados, onde é apresentado o relatório de informações gerenciais, e onde os conselheiros avaliam a

empresa naquele determinado período. Foi identificado na empresa, que a base para o processo decisório na entidade estudada é o relatório de informações gerenciais, pois com ele os gestores visualizam a situação atual dos resultados ocorridos com as atividades operacionais, por isso o RIG precisa ter informações tempestivas e precisas, assim, as decisões tendem a serem mais assertivas.

Percebe-se que é papel da controladoria, assim como foi exposto no referencial teórico, modelar todo um sistema de informações gerenciais e apresentar aos gestores para a devida análise. Cabe ressaltar que, conforme a tecnologia vai se aprimorando, a controladoria deve interagir-se destas inovações, a fim de melhorar sua eficácia, gerando informações mais rápidas, precisas e tempestivas, com intuito de auxiliar o processo decisório.

3.1.5 Gestão de pessoas

A empresa estudada preocupa-se com as pessoas, pois sabe que é por meio delas, de suas competências e de suas habilidades, que a organização torna-se eficaz e alcança a lucratividade empresarial.

Infere-se que a entidade analisada em caráter motivacional, realiza eventos e presenteia seus colaboradores em datas comemorativas, proporciona treinamento e disponibiliza aos funcionários a oportunidade de fazer cursos profissionalizantes, dentre tantas outras ações, que tem o intuito de melhorar a capacitação de cada profissional.

Pode-se destacar que a sistemática adotada pela entidade tem como objetivo atingir as estratégias estipuladas pela empresa, pois utiliza ao máximo o potencial de cada funcionário, valoriza-os e torna-os mais motivados e proativos, ficando mais fácil o alcance dos resultados empresariais.

3.1.6 Comentários do diretor: importância da controladoria e das ferramentas gerenciais no processo decisório

Com o objetivo de comprovar a importância da controladoria e das ferramentas gerenciais, na tomada de decisões e processo de gestão nas empresas, realizou-se uma entrevista com o Diretor da empresa analisada, que apresentou os

seus conceitos e suas ideias acerca do assunto do presente trabalho. Apresenta-se abaixo quadro com as concepções relatadas:

Quadro 23 - Comentários do diretor da empresa analisada

➤ **Importância da Controladoria na gestão das empresas**

Qualquer empresa atualizada e moderna não pode prescindir de um setor primordial que é a Controladoria. Antigamente, quando as corporações não possuíam esse setor, que hoje tornou-se praticamente obrigatório, as decisões e rumos que as empresas tomavam eram morosas e isso dificultava em muito uma mudança de rumo a curto prazo, visto que as informações além de lentas ficavam restritas a poucas pessoas que detinham todo o poder de mudança, caso houvesse a necessidade de mudar a estratégia empresarial.

Somente a partir do final da década de 80 e início de 90 é que as empresas conseguiram, mesmo que de forma incipiente, começar a criar um setor que pudesse organizar de forma simples e objetiva aos leigos, acionistas e profissionais uma demonstração real da empresa da qual todos faziam parte e que infelizmente nem todos tinham acesso.

Era comum o profissional trabalhar o mês inteiro, e ao final do mesmo, não saber o que tinha ocorrido com o resultado da empresa: se tinha obtido lucro, prejuízo, ou se estava a beira de uma concordata. Isso tudo começou a mudar com as implementações de técnicas como a implantação dos certificados de ISO, Os 5 S, etc.

Atualmente, pelo menos na empresa em que administro, graças a Controladoria, todos os profissionais tem conhecimento da situação em que se encontra a empresa, bem como seus negócios em andamento e fundamentalmente das estratégias para o futuro, pois a controladoria nos permite que façamos projeções (orçamentos) para 5, 10 anos e assim acompanhamos o desenrolar dos acontecimentos para verificar se estamos no caminho certo.

Com esse cenário fornecido pela controladoria, podemos em curto espaço de tempo amoldar-nos rapidamente, pois com um mundo globalizado e extremamente competitivo, temos que ser ágeis ao extremo e isso só é possível com uma controladoria forte e atuante.

➤ **Importância Ferramentas Gerenciais na gestão da empresa estudada**

Sendo a empresa analisada, uma empresa que atua em um mercado altamente competitivo e de longo prazo (nossos empreendimentos tem um ciclo de pelo menos 10 anos), todos os números apurados devem ser obrigatoriamente corretos, ou pelo menos com uma margem altíssima de acerto, pois qualquer número equivocado pode levar a decisões desastrosas.

Para isso a Contabilidade como um todo deve fornecer informações rápidas, precisas e confiáveis, pois é dela que irão advir todas as informações que irão abastecer a controladoria.

Continua...

Conclusão

Evidentemente que quando me refiro a Contabilidade, o setor de informática, deve estar ajustado e preparado para fornecer essas informações. Não adianta ter um expert na Contabilidade sem um sistema confiável e a recíproca é verdadeira.

Essas ferramentas permitem que tenhamos certeza dos números e que irão nos permitir a correção de rumo em tempo hábil.

O profissional contábil de hoje, não pode ficar apenas pensando em “fazer” a contabilidade. Ele é o profissional mais habilitado para ser um controller, porém muitas vezes por desconhecimento e por não querer se aprimorar com Pós Graduações, MBA, e cursos profissionalizantes, perde a grande chance de tornar-se um ótimo controller, perdendo geralmente a chance de se destacar e virar um CEO da empresa.

➤ **Processo de Gestão destacando o vínculo entre a Controladoria e as ferramentas Gerenciais.**

O Processo de gestão de uma empresa gira em torno (entre outras variáveis) principalmente de projeções e análises de mercado presente e futuro, bem como comportamento da concorrência e as crises pontuais, mas cada vez mais constantes.

Sem uma Controladoria atuante, ágil e confiável baseada e alicerçada em ferramentas gerenciais também ágeis e confiáveis, qualquer empresa está correndo sério risco, pois se tornará lenta, obsoleta e sem condições de se adequar ao mercado e às exigências que o mundo globalizado exige.

Para isso o profissional da área obrigatoriamente vai ter que estar sempre atualizado e quando falo atualizado é em todos os sentidos: Ler sempre, estudar sempre, aprimorar-se sempre, tem um sonho em mente sempre e principalmente NÃO SE ACOMODAR.

Para finalizar, acredito piamente em uma frase de Buffy Schutt (Presidente do Marketing da Universal Pictures):

“Não se permita tornar-se um conservador. Se algo aconteceu há mais de cinco anos atrás, esqueça. É irrelevante para o que está acontecendo hoje. Contrariamente a muitos negócios na produção de filmes, vale o que está acontecendo agora. Os consumidores mudam, as tendências mudam, as empresas mudam. Então cinco anos atrás era pré-história. Mantenha-se atual. A experiência passada NUNCA é o suficiente”

Fonte: Elaborado pela Autora.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o estudo realizado foi possível perceber a vital importância da utilização dos recursos disponibilizados pela controladoria em uma empresa, nota-se a confiabilidade e segurança nas informações geradas e que são utilizados no processo decisório. Infere-se que este órgão dentro de uma empresa, diminui a distância entre os demais setores da organização e do processo de gestão.

Isso ocorre por meio das ferramentas de gestão que foram apresentadas neste estudo, como instrumentos de apoio a gestão e comprova-se a utilização permanente das mesmas que auxiliam de forma contínua as organizações em seu processo decisório.

Desde o planejamento estratégico, planos de ações, orçamentos, até ao controle e avaliação da estratégia e da eficácia empresarial, dependem de um sistema de controle gerencial, que se integra na controladoria, pois é nela que são controlados os instrumentos utilizados na gestão organizacional.

Por meio dos dados disponibilizados pela controladoria é possível delimitar os objetivos e metas estipulados no planejamento estratégico, monitorar a estratégia empresarial na ferramenta do BSC, e avaliar numericamente o desempenho da organização pelo orçamento, que é elaborado com as metas estipuladas no plano estratégico.

Diante destas ferramentas, é necessário desenvolver o relatório de informações gerenciais, que faz a comparação dos valores orçados e realizados em um determinado período, assim, os gestores podem analisar o desenvolvimento das atividades e verificar se os seus objetivos e metas estão sendo efetivamente alcançados. O relatório de informações gerenciais também serve de base para tomada de decisões.

Pode-se perceber que a eficácia empresarial depende de vários fatores ligados a disponibilidade de produtos, qualidade e inovação. A empresa precisa ter em suas atividades uma estratégia bem definida, assim, consegue definir os objetivos e as metas a serem alcançadas. Também precisa dispor de profissionais capacitados e comprometidos com a organização, e que estejam empenhados para aumentar o desempenho organizacional.

Diante do estudo de caso, realizado na empresa analisada, pode-se constatar que a controladoria, juntamente com as ferramentas gerenciais, auxilia de forma significativa no processo decisório da entidade. Também comprovou-se a sua importância, diante da entrevista realizada com o Diretor da empresa, deixando evidenciado que os tomadores de decisões dispõem de um suporte informacional preciso disponibilizado por esta área.

É importante ressaltar que este estudo teve como base uma empresa específica, mas que a controladoria, bem como as ferramentas gerenciais, podem ser utilizadas por todo e qualquer ramo empresarial, pois uma empresa bem administrada não depende do seu porte, mas de uma administração que conheça os instrumentos necessários, para garantir o sucesso da organização, proporcionando à entidade um suporte informacional bem definido, que permite o acompanhamento periódico do desempenho organizacional.

REFERÊNCIAS

AUDY, Jorge Luis Nicolas; ANDRADE, Gilberto Keller de; CIDRAL, Alexandre. **Fundamentos de sistemas de informação**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CASAROTTO FILHO, Nelson. **Projetos de negócio**: estratégia e estudos de viabilidade. São Paulo: Atlas, 2002.

CATELLI, Armando. Introdução: o que é o GECON. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração**: teoria, processo e prática. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. **Gestão de pessoas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

DRUCKER, Peter F. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Thomson, 1999.

DUTRA, Joel Souza. **Gestão por competências**. 3. ed. São Paulo: Gente, 2001.

FACHIN, Odília. Fundamentos de metodologia. São Paulo: Ed. Atlas, 1993. 153 p ISBN 85-224-0915-3

FERNANDES, Rogério Mário. **Orçamento empresarial**: uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador. Belo Horizonte: UFMG, 2005.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial**: planejamento e controle gerencial. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. 16. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

_____. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotaram o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2000.

_____. **Mapas estratégicos**: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. 5.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Ed. Atlas, 1995. 270 p. ISBN 85-224-0714-2

LEAL FILHO, José Garcia. **Gestão estratégica participativa**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria**: na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**: contabilidade empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Análise das demonstrações contábeis**: contabilidade empresarial. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem gerencial. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, Ricardo. **O que é gestão por competências**, 2011. Disponível em: http://www.gestaoporcompetencias.com.br/artigo-recursos-humanos/artigo-rh/o_que_e_gestao_por_competencias/. Acesso em: 09 de agosto de 2012.

MOSIMANN, Clara P.; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

NETO, Alexandre Assaf. **Estrutura e análise de balanços**: um enfoque econômico-financeiro. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Controladoria estratégica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. 2. ed. São Paulo: Cengage, 2009.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson, 2003.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Orçamento empresarial**: como elaborar e analisar. São Paulo: Thomson, 2003.

PELEIAS, Ivan Ricardo; e outros. O processo de planejamento e a controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficiência. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Arnaldo Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria e Gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Demonstrações contábeis**: estrutura e análise. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. . **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 1999. 334p. ISBN 8522421110 (broch.)

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia científica**: a construção do conhecimento. 6.ed. rev. (conforme NBR 14724:2002) Rio de Janeiro: DP & A, 2004. 166 p. ISBN 8574902756

SANTOS, André Ricardo Ponce dos; PADOVEZE, Clóvis Luís. Contribuição à estruturação de sistemas de informações de controladoria estratégica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.36, n.163, p. 82-97, jan./fev. 2007.

SAVARIS, Daniel Alves. **Controladoria estratégica**: uma proposta de formatação de modelagem de informações gerenciais. 2010. 188 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma. 2010.

SERRA, Fernando; TORRES, Maria Candida S.; TORRES, Alexandre Pavan. **Administração estratégica**: conceitos, roteiro prático e casos. Rio de Janeiro: Reichmann e Affonso Editores, 2004.

SILVA, Helena de Fátima Nunes; LEITE, Rita Mara; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo; BUFREM, Leilah Santiago. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista contabilidade e finanças**, São Paulo, v.19, n.47, maio/ago. 2008.

SOUZA, Luiz Eurico de. **Fundamentos de contabilidade gerencial**: um instrumento para agregar valor. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

TAVARES, Mauro Calixta. Gestão estratégica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

WITKOWSKI, Beatriz Maria; DUARTE, Cristiane; GALLINA, Daniela Antonieta. O capital humano e o desenvolvimento econômico. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, ano 6, n. 17, abr./jul. 2007.